بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة اليرموك
كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية
قسم المحاسبة

رسالة ماجستير

التكاليف المعيارية كأداة رقابة وتخطيط في الشركات الصناعية الأردنية

The Standard Costing as a Tool for Control and Planning in the Jordanian Industrial Companies

إعداد الطالبة

فاطمة إبراهيم محمد القزاقزة

إشراف الأستاذ الدكتور

تركي راجي الحمود

الفصل الدراسي الثاني

2013-2012

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة اليرموك

كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

قسم المحاسبة

التكاليف المعيارية كأداة رقابة وتخطيط في الشركات الصناعية الأردنية

The Standard Costing as a Tool for Control and Planning in the Jordanian Industrial Companies

إعداد الطالبة

فاطمة إبراهيم محمد القزاقزة

قُدِّمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة في جامعة اليرموك، إربد، الأردن.

أعضاء لجنة المناقشة:

الأستاذ الدكتور تركي راجي الحمود .... مشرفاً رئيساً

الأستاذ الدكتور محمود حسن قاقيش........................ عضواً

الدكتور ياسين احمد العيسى .... عضواً

تاريخ تقديم الرّسالة 2013/5/8

الاهداء

الى من كان لسانها يبتهل الى الباري ان ييسر لي الطريق وما زال رطبا بذكر الله الى اعز الناس. ......الى امي الحبيبة

الى من ادعو له دائما ان يطيل الله بعمره. .... الى والدي الحبيب.

الى معنى الحب والحنان....الى رفيق دربي.. . الى من كان وقوفه بجانبي سر نجاحي......الى زوجي الحبيب

الى من ادعو دائما ان يطيل الله اعمارهم ويبقوا لي العون والسند. ....الى اخوتي واخواتي الاعزاء

الى اصدقائي وصديقاتي الذين تسكن صورهم واصواتهم اجمل اللحظات التي عشتها.. .

الى زملائي الاعزاء وزميلاتي وكل من ساعدني للوصول الى هنا.. ....

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على المبعوث رحمة للعالمين سيدي وحبيبي محمد صلى الله علية وسلم، وبعد

من لا يشكر الناس لايشكر الله، اتقدم بجزيل الشكر والتقدير الى استاذي الفاضل الاستاذ الدكتور تركي راجي الحمود، لتفضله بالإشراف على رسالتي ومتابعتها بكل امانة وإخلاص، فجزاه الله عني خير الجزاء.

كما اتقدم بالشكر الجزيل لاعضاء لجنة المناقشة الاستاذ الدكتور محمود حسن قاقيش،والدكتور ياسين أحمد العيسى الذين تكرموا بقبول مناقشة هذه الرسالة وإبداء التوجيهات والملاحظات التي نأمل ان ترفع من سوية هذا العمل.

واشكر كل من ساعدني على انجاز هذا العمل من أهل وأصدقاء وزملاء.

الطالبة

فهرس المحتويات

الموضوع	رقم الصفحة

الإهداء.. ج

الشكر والتقدير .... د

فهرس المحتويات .... هـ

فهرس الجداول.. ح

فهرس الأشكال.. ي

الملخص .... ك

الفصل الأول: الإطار العام للدراسة

المقدمة 2

مشكلة وأسئلة الدراسة 2

أهداف الدراسة... 3

أهمية الدراسة.. 4

مخطط الدراسة.. 6

الفصل الثاني: الإطار النظري للدراسة

مقدمة.. 8

مقدمة عامة في محاسبة التكاليف 9

تعريف محاسبة التكاليف 9

أهداف محاسبة التكاليف 10

محاسبة التكاليف وعلاقتها بالمحاسبة الإدارية والمالية.............. 11

نظريات التكاليف.. 15

تبويب عناصر التكاليف 17

التكاليف المعيارية.. 20

تاريخ التكاليف المعيارية 20

التكاليف المعيارية.. 20

أسباب ظهور التكاليف المعيارية.......................... 22

أهداف التكاليف المعيارية................................ 24

فوائد التكاليف المعيارية 26

ماهية المعايير وإجراءات وضعها 27

تعريف المعيار 27
إجراءات إعداد المعايير 27
أنواع المعايير 28
صفات المعيار الناجح 30
علاقة التكاليف المعيارية بالموازنات التخطيطية 31
مقارنة بين الطرق التقليدية(التكاليف المعيارية) وطريقة التكلفة المستهدفة.........33
الرقابة على التكاليف الصناعية 34
أوجه القصور في التكاليف المعيارية.. 36

الفصل الثالث: الدراسات السابقة

الدراسات العربية 39
الدراسات الاجنبية.. 44
فرضيات الدراسة 47
ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة.. 48

الفصل الرابع: منهجية الدراسة

المقدمة.. 50
مجتمع وعينة الدّراسة 50
مصادر جمع البيانات.. 50
تطوير أداة الدراسة.. 51
التعريف بأداة الدّراسة.. 52
الاختبارات الخاصة بأداة القياس.. 55
الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات 60
خصائص عينة الدراسة 61

الفصل الخامس: تحليل البيانات واختبار الفرضيات

المقدمة.. 67
مدى استخدام نظام التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية الاردنية 67
الشركات التي تستخدم نظام التكاليف المعيارية.. 68
أهمية استخدام نظام التكاليف المعيارية.. 68
الطرق المستخدمة لوضع معايير المواد المباشرة والعمالة.. 72
انواع المعايير المستخدمة في نظام التكاليف المعيارية.. 76
الطرق المستخدمة لتحديد الانحرافات الواجب تحليلها والبحث عن اسبابها 79

اهمية استخدام انحرافات التكاليف التالية لاغراض الرقابة............................ 82
الشركات التي لا تستخدم نظام التكاليف المعيارية 88
المعوقات التي تحول دون استخدام نظام التكاليف المعيارية 88

الفصل السادس: النتائج والاستنتاجات والتوصيات

النتائج.. 101
الاستنتاجات.. 103
التوصيات.. 103
المراجع العربية.. 104
المراجع الأجنبية 106
الملاحق... 107
الملخص باللغة الانجليزية 112

فهرس الجداول

رقم الجدول	البيان	الصفحة
1	درجات مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale) المستخدم في أداة الدراسة	52
2	معاملات ارتباط بيرسون الخاصة بقياس صدق المحتوى لأداة الدّراسة	54
3	معامل الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا لمجالات الدراسة وللأداة ككل	56
4	اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogorov- Smirnov)	57
5	توزيع أفراد العينة تبعاً للمتغيرات الشخصية	60
6	توزيع الشركات عينة الدراسة تبعاً لاستخدام نظام التكاليف المعيارية	63
7	اتجاهات عينة الدّراسة حول أهمية استخدام نظام التكاليف المعيارية لاغراض الرقابة والتخطيط في الشركات الصناعية الاردنية	65
8	اختبار(t) للعينة المفردة لمجال فقرات أهمية لاستخدام نظام التكاليف المعيارية لاغراض الرقابة والتخطيط في الشركات الصناعية الاردنية	67
9	اتجاهات عينة الدّراسة حول طرق مستخدمة لوضع معايير المواد المباشرة والعمالة في الشركات الصناعية الأردنية	69
10	اختبار(t) للعينة المفردة لمجال طرق مستخدمة لوضع معايير المواد المباشرة والعمالة في الشركات الصناعية الاردنية	70
11	اتجاهات عينة الدّراسة حول انواع المعايير المستخدمة في نظام التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية الاردنية	73
12	اختبار(t) للعينة المفردة لمجال انواع المعايير المستخدمة في نظام التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية الاردنية	75
13	اتجاهات عينة الدّراسة حول الطرق المستخدمة لتحديد الانحرافات الواجب تحليلها والبحث عن اسبابها في الشركات الصناعية الاردنية	77
14	اختبار(t) للعينة المفردة لمجال الطرق المستخدمة لتحديد الانحرافات الواجب تحليلها والبحث عن اسبابها في الشركات الصناعية الاردنية	78
15	اتجاهات عينة الدّراسة حول أهمية استخدام انحرافات التكاليف لاغراض الرقابة في الشركات الصناعية الاردنية	80
16	اختبار(t) للعينة المفردة لمجال أهمية استخدام انحرافات التكاليف المعيارية لاغراض الرقابة في الشركات الصناعية الاردنية	82
17	توزيع الشركات عينة الدراسة تبعاً لفترة مراجعة المعايير المستخدمة في نظام التكاليف المعيارية	85
18	مدى أهمية المعوقات التي تحول دون تطبيق نظام التكاليف المعيارية في الشركات	85

	الصناعية الاردنية مرتبة ترتيبا تنازليا حسب الوسط الحسابي لاهميتها	
19	اختبار(t) للعينة المفردة لمجال المعوقات التي تحول دون تطبيق نظام التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية الاردنية	88
20	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجالات الدراسة تبعاً للمتغيرات الديمغرافية	90
21	نتائج تطبيق تحليل التباين المتعدد على مجال اهمية استخدام نظام التكاليف المعيارية لاغراض الرقابة والتخطيط	92
22	نتائج تطبيق تحليل التباين المتعدد على مجال الطرق المستخدمة لوضع معايير المواد المباشرة والعمالة في الشركات الصناعية الاردنية تبعاً للمتغيرات الديموغرافية	92
23	نتائج تطبيق تحليل التباين المتعدد على مجال انواع المعايير المستخدمة في نظام التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية تبعاً للمتغيرات الديموغرافية	93
24	نتائج تطبيق تحليل التباين المتعدد على مجال الطرق المستخدمة لتحديد الانحرافات الواجب تحليلها والبحث عن اسبابها تبعاً للمتغيرات الديموغرافية	94
25	نتائج تطبيق تحليل التباين المتعدد على مجال اهمية استخدام انحرافات التكاليف المعيارية لاغراض الرقابة في الشركات الصناعية الاردنية تبعاً للمتغيرات الديموغرافية	95

فهرس الملاحق

رقم الملحق	الملحق	الصفحة
1	إستبانة الدراسة	99

ملخص الدراسة

القزاقزة، فاطمة إبراهيم محمد. التكاليف المعيارية كأداة رقابة وتخطيـــــط في الشركـــــات الصنـــاعيـــة الاردنيـــة: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة اليرموك 2013 المشرف :(الأستاذ الدكتور تركي راجي الحمود)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام التكاليف المعيارية كأداة للرقابة والتخطيط في الشركات الصناعية الأردنية والمعوقات التي قد تحول دون تطبيق التكاليف المعيارية.

ولغرض تحقيق أهداف الدراسة قامت الباحثة بإعداد استبانه تم توزيعها على عينة الدراسة بواقع استبانه واحدة لكل شركة وتكونت عينة الدراسة من 100 شركة في منطقة سحاب الصناعية وكانت نسبة الاسترداد منها 84 استبانه منها 8 استبانات كانت غير صالحة للتحليل وبهذا تكون نسبة الاستجابة 76 % حيث تمت تعبئة الاستبانة من قبل مسئولي محاسبة التكاليف من مديرين ماليين ورؤساء اقسام التكاليف ومحاسبي التكاليف.

وقد تم استخدام الإحصاء الوصفي المتمثل في المتوسطات والتكرارات والنسب المئوية والانحرافات المعيارية بالإضافة الى استخدام الإحصاء الاستدلالي.

وقد توصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج اهمها ان 55.3%من الشركات الصناعية الاردنية تطبق نظام التكاليف المعيارية بشكل جيد، وان هذا النظام قادر على توفير المعلومات اللازمة لعمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وتقييم الاداء، وكما ان 44.7% من الشركات الصناعية الاردنية لا تطبق التكاليف المعيارية لوجود معوقات تحول دون تطبيقها.

وكان من اهم هذه المعوقات وجود نظام جيد للرقابة في هذه الشركات يغنيها عن استخدام نظام التكاليف المعيارية، واعتماد ادارة الشركة اساليب بديلة للتكاليف المعيارية مثل

مؤشر الربح في تقييم الاداء وغيرها من الاساليب، وعدم وجود بيانات فعلية منظمة عن التكاليف في الفترات السابقة.

وقد أوصت الدراسة بمشاركة الموظفين في الدورات التدريبية التي تتناول التكاليف المعيارية ومحاولة الاستفادة منها.

الكلمات المفتاحية: التكاليف المعيارية، الرقابة والتخطيط، الشركات الصناعية الاردنية.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

مقدمة

مشكلة وأسئلة الدراسة

أهمية الدراسة

أهداف الدراسة

مخطط الدراسة

المقدمة:

ازدادت أهمية التكاليف خصوصا في فترة ما بعد الثورة الصناعية حيث وجد الباحثون أن نظام التكاليف الفعلية لم يعد قادرا على تحديد تكلفة المنتجات قبل إنتاجها، ونظرا إلى ضرورة إيجاد معيار أو مقياس يكون أساسا لتقييم مستوى استخدام عناصر الإنتاج وتقديم البيانات والمعلومات التي تحتاجها الإدارة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، فقد تضافرت جهود المحاسبين والمهندسين والإداريين وغيرهم.... لتطوير أساليب محاسبة التكاليف ولقد نتج عن هذه الجهود (التكاليف المعيارية).

ونظرا لزيادة وتوسع الشركات الصناعية لم تعد التكاليف المعيارية أداة قياس ما وقع من تكاليف فعلية بل امتدت مهامها إلى الرقابة واتخاذ القرارات في جميع المجالات الإدارية والصناعية. (كحالة وحنان، 2006)

وقد عرفت التكاليف المعيارية بأنها تكاليف محددة مسبقا تكون مبنية على أسس علمية وفنية دقيقة، توضح مايجب أن تكون عليه تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج حيث يتم مقارنتها بالتكاليف الفعلية لتحديد حجم وقيمة الانحرافات وأسبابها.

مشكلة الدراسة:

أدى التطور الصناعي الكبير الذي حدث في معظم الشركات إلى ظهور مفهوم التكاليف المعيارية وأهميتها كأحد أدوات الرقابة وتكمن مشكلة البحث في الإجابة عن التساؤلات التالية :

- هل هناك اهمية لاستخدام التكاليف المعيارية لاغراض الرقابة والتخطيط في الشركات الصناعية الاردنية ؟
- هل هناك طرق أو أسس مستخدمة لوضع معايير المواد المباشرة والاجورالمباشرة لدى الشركات الصناعية الاردنية ؟

- هل هناك معايير مستخدمة في التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية الاردنية ؟
- هل هناك طرق مستخدمة لتحديد الانحرافات الواجب تحليلها والبحث عن اسبابها لدى الشركات الصناعية الاردنية؟
- هل هناك اهمية لاستخدام انحرافات التكاليف المعيارية لاغراض الرقابة في الشركات الصناعية الاردنية ؟
- هل هناك معوقات تحول دون تطبيق التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية الاردنية ؟
- هل هناك فروقات ذات دلالة احصائية في اجابات عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة تعزى

اهداف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على ما يلي :

- مدى استخدام التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية الاردنية لاغراض التخطيط والرقابة.
- الطرق او الاسس المستخدمة لوضع معايير المواد المباشرة والاجور المباشرة لدى الشركات الصناعية الاردنية.
- المعايير المستخدمة في التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية الاردنية.
- الطرق المستخدمة لتحديد الانحرافات الواجب تحليلها والبحث عن اسبابها لدى الشركات الصناعية الأردنية.
- اهمية استخدام انحرافات التكاليف المعيارية لاغراض الرقابة في الشركات الصناعية الاردنية.
- المعوقات التي تحول دون استخدام التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية الأردنية.
- الفروقات ذات الدلالة الاحصائية في اجابات عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة تعزى للمتغيرات الديمغرافية (العمر، المؤهل العلمي، الخبرة، المسمى الوظيفي).

أهمية الدراسة :

تنشأ أهمية الدراسة من أهمية استخدام نظام التكاليف المعيارية كأداة رقابة وتخطيط بالنسبة لعناصر الإنتاج وكذلك تبين هذه الدراسة إذا ما كانت أنظمة التكاليف المعيارية (التقليدية) قادرة على تقديم المعلومات المتعلقة بالتخطيط والرقابة التي تتطلبها الإدارة في ظل التطور التكنولوجي والمنافسة القوية والتطور السريع للمنتجات.

ويمكن أن تظهر أهمية الدراسة من خلال الجهات الاتية التي يمكنها الاستفادة من الدراسة:

- إدارة الشركات الصناعية الأردنية: حيث ان هذه الدراسة تساهم في زيادة وعي ادارة الشركات الصناعية الأردنية بأهمية استخدام نظام التكاليف المعيارية وتوضح استخدام التكاليف المعيارية لاغراض الرقابة والتخطيط واتخاذ القرار وبذلك تشجع وتحفز ادارة هذه الشركات على استخدام نظام التكاليف المعيارية.

مخطط الدراسة

تتكون الدراسة من ستة فصول حيث تضمن الفصل الاول عــرض لمقدمــة الدراســة ومشكلتها واهدافها، واهميتها والجهات المختلفة التي يمكن ان تستفيد منها.

اما الفصل الثاني فسيغطي النواحي النظرية حيث سيتناول هــذا الفــصل التعريــف بمحاسبة التكاليف، واهدافها، وعلاقتها بفروع المحاسبة الاخرى، ونظريات التكاليف، وعناصر التكاليف، كما يتضمن الاطار النظري تاريخ التكاليف المعيارية، وتعريف التكاليف المعيارية، وأسباب ظهورها، ومميزاتها، واهدافها، وفوائدها، ومبادئها، ومراحل تطبيقها، والعوامل الواجب توفرها لضمان تطبيقها، واخيرا اوجه القصور فيها.

ويلخص الفصل الثالث الدراسات السابقة ذات العلاقة ويبين ميزات هذه الدراسة عــن الدراسات السابقة بالاضافة الى فرضيات الدراسة.

اما الفصل الرابع فسيتناول منهجية الدراسة وطبيعتها، ومجتمــع وعينــة الدراســة ومحدداتها وأداتها وتحليل الخــصائص الديمغرافيــة وصــدق الأداة والأســاليب الإحــصائية المستخدمة.

ويتضمن الفصل الخامس اختبار فرضيات الدراسة، اما الفصل السادس فيــشمل اهــم النتائج التي خلصت إليها الدراسة واهم التوصيات.

الفصل الثاني

الإطار النظري

مقدمة

مقدمة عامة في محاسبة التكاليف

تعريف محاسبة التكاليف

أهداف محاسبة التكاليف

محاسبة التكاليف وعلاقتها بالمحاسبة المالية

نظريات التكاليف

تبويب عناصر التكاليف

التكاليف المعيارية

تاريخ التكاليف المعيارية

مفهوم التكاليف المعيارية

أسباب ظهور التكاليف المعيارية

أهداف التكاليف المعيارية

فوائد التكاليف المعيارية

ماهية المعايير وإجراءات وضعها

تعريف المعيار

إجراءات إعداد المعايير

أنواع المعايير

صفات المعيار الناجح

علاقة التكاليف المعيارية بالموازنات التخطيطية

الرقابة على التكاليف الصناعية

أوجه القصور في التكاليف المعيارية

الفصل الثاني

الإطار النظري

مقدمة

نشأت مع الثورة الصناعية ظروف وحاجات اجتماعية جديدة أدت إلى ظهور محاسبة التكاليف ففي بداية الأمر تركز الاهتمام الرئيس لمحاسبة التكاليف على وضع الطرق العلمية لقياس التكاليف الفعلية وعلى شكل ومحتوى قوائم التكاليف لتحديد التكلفة الفعلية للمنتج النهائي في مراحل إنتاجه المختلفة، إلا انه مع انتشار الشركات الكبيرة وللاستفادة من وفورات الحجم وانفصال الملكية عن الإدارة وابتعاد هذه عن أماكن العمل والإنتاج وتخصص اليد العاملة إضافة إلى ازدياد حدة المنافسة بين الشركات فقد أدى ذلك إلى ازدياد حاجة الإدارة إلى الرقابة على استخدام عناصر الإنتاج بغية الترشيد وخفض التكلفة إلى أدنى حد ممكن لها، والى اتخاذ القرارات بسرعة ودقة.

ونظرا للعيوب التي تحد من أهمية ودور التكاليف الفعلية ونظرا إلى ضرورة إيجاد معيار أو مقياس يكون أساسا لتقييم مستوى استخدام عناصر الإنتاج وتقديم البيانات والمعلومات التي تحتاجها الإدارة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، فقد تضافرت جهود المحاسبين والمهندسين والإداريين وغيرهم... لتطوير أساليب محاسبة التكاليف ولقد نتج عن هذه الجهود (محاسبة التكاليف المعيارية) (كحالة وحنان، 2006).

مقدمة عامة في محاسبة التكاليف:

يختص هذا الجزء بدراسة بعض المفاهيم الأساسية الخاصة بمحاسبة التكاليف حيث تم أولا: تعريف التكلفة ومحاسبة التكاليف في البداية ومن ثم بيان الأهداف المتعلقة بمحاسبة التكاليف والتركيز عليها.

لقد عرف (Horngren, 2006) التكلفة على " أنها موارد يتم الاستغناء عنها أو التضحية بها للحصول على هدف أو خدمة معينة ويتم قياسها بوحدة نقدية ".

كما يعرفها (الكسار واحمد ،2010) بأنها تضحية بهدف تحقيق منفعة مستمرة في الحال أو المستقبل أو كليهما.

تقسم التكلفة إلى نوعين من حيث الزمن: تكلفة فعلية وتكلفة مستقبلية، فالتكلفة الفعلية هي التي وقعت ويمكن تحديدها بشكل دقيق، أما التكلفة المستقبلية فهي التكلفة المتوقع حدوثها مستقبلا وتكون مبنية على بيانات ومؤشرات معينة.

ويمكن تصنيف التكلفة كأصل أو مصروف وذلك بناء على الفترة التي تحققت بها المنفعة " فالتكلفة التي يترتب عليها منفعة في نفس الفترة المالية التي تحدث فيها وتحمل تلك التكلفة على الفترة المالية تعد مصروفا Expense يخص الفترة. أما التكلفة التي يترتب عليها منفعة وعلى فترات مستقبلية تصنف هذه التكلفة باعتبارها اصل Asset " (جمعه، محرم 2000).

تعريف محاسبة التكاليف:

تعرف محاسبة التكاليف على أنها " مجموعة من الأسس والإجراءات المنظمة بطريقة معينة للقيام بعملية تقييم وتحليل وتقديم التقارير المالية المتعلقة بتكاليف الحيازة واستخدام الموارد في المنشاة " (Horngren, 2006).

كما تعرف بأنها " مجموعة من المبادئ والقواعد والإجراءات التـــي تـــستخدم لتتبـــع عناصر التكاليف، وتحليل هذه العناصر بشكل يؤدي إلى تحديد تكلفة الإنتاج، والرقابـــة علـــى عناصر تكاليف الإنتاج لتحقيق الكفاءة الإنتاجية ،وتقديم البيانات التحليلية للإدارة لمساعدتها في التخطيط واتخاذ القرارات على أسس سليمة ". (الحدرب ووديان، 2010).

أهداف محاسبة التكاليف:

هناك العديد من الأهداف الخاصة بمحاسبة التكاليف وتشمل:

1- قياس تكلفة الإنتاج.

تقوم محاسبة التكاليف بتجميع وتسجيل بيانات التكاليف بهدف قياس تكلفة وحدة الإنتاج وتوفير أساس سليم لتقييم الإنتاج التام والإنتاج غير التام وكذلك الأعمال التي ما زالـــت تحـــت التنفيذ في آخر الفترة المالية بهدف الإعداد الصحيح لنتائج الأعمال والقوائم المالية والحـــسابات القومية والاقتصادية. (شقر،2010)

2-تحقيق رقابة فعالة على استخدام الموارد البشرية والمالية :

تتحقق هذه الرقابة عند وضع البرامج والخطط بعد الفحص والدراســـة وكـــذلك أثنـــاء العملية الإنتاجية وأيضا بعدها عن طريق مقارنة البيانات المعيارية مع البيانات الفعلية المتحققة خلال الفترة المحاسبية وكشف الانحرافات وتحليلها ومعرفة أسبابها ومن ثم اتخـــاذ القـــرارات اللازمة لمعالجة هذه الانحرافات (فخر والدليمي ،2002).

3-توفير المعلومات اللازمة لإعداد القوائم المالية خلال الفترة:

تقوم محاسبة التكاليف بعملية تقييم تكلفة المنتجات وتقدم تقديرا مناسبا لما يوجد لـــدى المنشأة من مخزون سلعي حيث تستخدم هذه البيانات عند إعداد القوائم المالية.

4- تحديد أسعار المنتجات:

تقوم محاسبة التكاليف بتحديد تكلفة وحدة الإنتاج ،وبذلك يتم تحديد أسعار بيع المنتجات بحيث تحقق هذه الأسعار السياسة الإدارية المرسومة في تحقيق ربح معين، أو الصمود أمام منافسة المشروعات الأخرى، أو تغطية تكاليف الإنتاج في المدى القصير.(حدرب ووديان، 2010).

5- تخفيض التكلفة:

تساهم محاسبة التكاليف في تخفيض التكلفة من خلال الرقابة على عناصر التكاليف وترشيد استخدامها واستغلال الطاقة الانتاجية المتاحة من اجل تخفيض التكاليف وتحقيق الكفاءة الإنتاجية وزيادة ربحية المنشأة (الربيعي والساقي، 2006).

6- الاشتراك في إعداد الموازنات التخطيطية :

تقوم محاسبة التكاليف بدور كبير في مجال الموازنة التخطيطية (الميزانية التقديرية) إذ أنها تمثل مصدرا كبيرا للحصول على كافة البيانات المطلوبة لإعداد الكشوف التقديرية -في كل وحدة اقتصادية -الخاصة بالموازنات السلعية والخدمية اللازمة لتحقيق أهداف الإنتاج. (شقر،2010).

محاسبة التكاليف وعلاقتها بالمحاسبة الادارية والمالية:

محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية:

تعرف المحاسبة الادارية على انها "مجموعة اجراءات عملية لتحديد وتقييم وتحليل وتفسير وايصال المعلومات للأطراف المعنية لمتابعة أهداف المنشأة "(Hilton, 2008)، فهي تتضمن طرق ومبادئ ضرورية تؤثر في التخطيط لإختيار بديل مناسب من عدة بدائل عملية كما تساعد في الرقابة من خلال تقييم وتفسير الأداء للمنشأة (Thukaram, 2004).

مما سبق يظهر جليا أن محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية لهما الغرض نفسه في مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة من خلال اجراءات مختلفة. وهناك عدة اختلافات كما يلي:

أ – الهدف الرئيس لمحاسبة التكاليف هو تحديد ورقابة التكاليف ومن خلال ذلك تستطيع المساعدة في التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات، اما المحاسبة الإدارية فإن هدفها الرئيس هو تقديم معلومات مناسبة للإدارة لإستخدامها في التخطيط والرقابة.

ب– تعتمد محاسبة التكاليف في التسجيل على العمليات التاريخية والمستقبلية، والمحاسبة الإدارية غالبا ما تهتم بالعمليات المتعلقة بالمستقبل.

ج– إن مجال محاسبة التكاليف ضيق نوعا ما، فهو يتحدد في التركيز على التكلفة. ولكن المحاسبة الإدارية مجالها اوسع، إذ تشتمل المحاسبة المالية والتكاليف وغيرها.

د – تخدم محاسبة التكاليف الإدارة الداخلية من خلال إحتساب التكاليف من خلال تقييم المخزون السلعي لخدمة اصحاب العلاقة الخارجيين، اما المحاسبة الإدارية فهي معنية فقط بالإدارة الداخلية للمنشأة.

هـ – تتعامل محاسبة التكاليف مع العمليات المالية فقط الا ان المحاسبة الإدارية تتعامل مع العمليات المالية وغير المالية.(Thukaram, 2004

محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية:

إن الصلة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف وثيقة جدا، ولقد تفرعت محاسبة التكاليف عن المحاسبة المالية واهم أوجه الشبه بينهما:

3- اختلاف في تحليل النفقات:

تهتم المحاسبة المالية بنفقات الشركة بشكل إجمالي أما محاسبة التكاليف فتهتم بتحليل النفقات بشكل تفصيلي ومن زوايا مختلفة لتخدم أغراض معينة.

4 -اختلاف في الأهداف:

تهدف المحاسبة المالية إلى تحديد نتيجة أعمال الشركة ومركزها المالي في نهاية العام، أما محاسبة التكاليف فتهدف إلى تحديد التكلفة والرقابة عليها.

5-اختلاف في الاهتمام بالبيانات المالية :

تهتم المحاسبة المالية بالبيانات التي حدثت في الماضي، أما محاسبة التكاليف فتهتم بالماضي وما هو متوقع حدوثه في المستقبل لوضع معايير التكلفة المستخدمة في الرقابة على التكاليف وتحديد الانحرافات.

6 -اختلاف في الجهات المختصة:

تعتبر المحاسبة المالية أداة لخدمة أطراف عديدة لها علاقة أو مصلحة في الشركة بينما تعتبر محاسبة التكاليف أداة داخلية تخدم الإدارة فقط. (الحدرب ووديان، 2010).

7 -الاختلاف في البعد الزمني :

فالبعد الزمني للمحاسبة المالية عبارة عن فترة محاسبية تقدر في الغالب بسنة ميلادية لإظهار نتائج الأعمال، بينما البعد الزمني لمحاسبة التكاليف يتمثل في فترة محاسبية تقدر بيوم أو شهر أو جزء من السنة الميلادية (العشماوي، 2011).

نظريات التكاليف:

هناك عدة نظريات في قياس التكاليف التي تحقق الهدف الأساسي من محاسبة التكاليف في تحديد التكلفة للمنتج أو الخدمة المقدمة وهذه النظريات هي:

1-نظرية تكاليف الإنتاج الاجمالية:

تعتبر نظرية التكاليف الإجمالية من أولى نظريات محاسبة التكاليف لذا فإنهـا كانـت متأثرة إلى حد كبير بمبادئ علم المحاسبة، وقد اعتمد أصحاب تلك النظرية في تحديـد التكلفـة الإجمالية لوحدة الإنتاج على بعض الأسس العلمية المتعلقة بقياس الأرباح الصافية عن طريـق موازنة التكلفة الإجمالية بسعر البيع (شقر،2010)

وتهدف هذه النظرية إلى إستخراج نصيب كل وحدة منتجة من كافة عناصر التكـاليف الصناعية مبوبة على اساس مباشر وغير مباشر، ومقابلة جميع التكاليف بالإيرادات خلال الفترة الزمنية بهدف إظهار الأرباح الاجمالية للوحدة الاقتصادية بالنسبة لكل منتج على حده، وتهدف إلى تقييم المخزون على أساس تكلفة الإنتاج الكلية(Horngren, 2006).

2-نظرية التكاليف المباشرة:

طبقا لهذه النظرية يتم تحميل وحدات الإنتاج بنصيبها من عناصر التكاليف الـصناعية المباشرة فقط، كما يتم تحميل وحدات الإنتاج المباعة بتكاليف التسويق المباشر فقط، أما عناصر التكاليف غير المباشرة، سواء كانت صناعية أو تسويقية أو إدارية وتمويلية، فلا تحمـل علـى وحدات الإنتاج باعتبار أنها نفقات لها علاقة بعامل الزمن أكثر من علاقتها بوحـدات الإنتـاج، وبالتالي فإنها تحمل على حساب الأرباح والخسائر (الحدرب ووديان،2010).

3-نظرية تكاليف الإنتاج المتغيرة:

طبقا لهذه النظرية فان وحدات النشاط تتحمل كافة التكاليف المتغيرة فقط سواء كانت بنودا مباشرة أم غير مباشرة، لذا فهي تتطلب تحليل دقيق من اجل فصل التكاليف المتغيرة عن التكاليف الثابتة وطبقا لهذه النظرية فان وحدات النشاط تتحمل التكاليف الأولى (المتغيرة) أما التكاليف الثابتة يتحملها حساب الأرباح والخسائر مباشرة (شقر،2010).

وتهدف هذه النظرية إلى تحديد عائد المساهمة وذلك بمقابلة التكاليف المتغيرة للمبيعات مع إيرادات المبيعات المتحقق، وتهدف إلى الوصول إلى الربح الحدّي للوحدة المباعة ومساهمة تلك الوحدة بتغطية جزء من التكاليف الثابتة عن طريق مقابلة سعر البيع مع التكلفة المتغيرة (Horngren, 2006).

4-نظرية التكاليف المستغلة:

يتم وفقا لهذه النظرية تحميل الوحدات المنتجة بعناصر التكاليف التي استفادت منها الوحدات بشكل فعلي، وتتمثل هذه العناصر في العناصر المباشرة جميعها والعناصر غير المباشرة المتغيرة وجزء من العناصر غير المباشرة الثابتة بقدر الاستفادة أو الاستغلال الفعلي للنشاط من الطاقة المتاحة (العشماوي، 2011).

فالعلاقة بين التكلفة المحمّلة ونسبة الاستغلال علاقة طردية، فكلما زاد استغلال المنتج لطاقة المشروع زادت حصته من تكلفة الطاقة المستغلة والعكس صحيح. وعند وجود جزء غير مستغل من الطاقة فيعد تكلفة فترة تخص الفترة المالية وتحمّل إلى حساب الأرباح والخسائر.

تبويب عناصر التكاليف:

يقصد بتبويب عناصر التكاليف Cost Classification "تجميع بنود التكاليف في مجموعات متجانسة من زوايا مختلفة لتخدم أغراضا مختلفة حيث أن كل تبويب لعناصر التكاليف من التبويبات التي سيتم التعرض لها إنما يخدم أهدافا معينة (حدرب وودیان ،2010).

هناك عدة طرق لتبويب عناصر التكاليف ويعود ذلك إلى تعدد الأهداف وتنوع القرارات التي تتخذها الإدارة لتحقيق تلك الأهداف أهمها :

1-تبويب عناصر التكاليف على أساس السلعة :

حيث يختص هذا التحليل بعلاقة عنصر التكاليف بوحدة النشاط وهي كمية من الإنتاج تام الصنع تتخذ أساسا لقياس النشاط الإنتاجي فقد تكون وحدة واحدة أو طن أو دزينة وتقسم عناصر التكاليف الصناعية تبعا لعلاقتها بوحدة النشاط كما يلي :

أ- عناصر تكاليف إنتاجية مباشرة :

وهي التي يمكن ربطها مباشرة بالسلعة أو بأمر تشغيل معين وتشتمل على العناصر التالية:

1. تكلفة المواد المباشرة (Direct Materials Cost):-

هو كل ماينفق من مواد خام مباشرة أو نصف مصنعة أو تامة الصنع قد تكون مادة خام في منشأة أخرى. أي بمعنى آخر هي المواد التي تحتاجها عملية إتمام وحدة الإنتاج بصفة رئيسة وتدخل فيها مثل الأخشاب في صناعة الأثاث والقطن في صناعة الغزل ويعد هذا العنصر من أهم عناصر التكاليف لذا يتطلب فرض رقابة فعالة عليه.

2. تكلفة العمل (الأجور المباشرة) (Direct Labor Cost):

وهو تكلفة العمل الذي يبذل فعلا ومباشرة في عملية الإنتاج.

ب-. التكاليف الصناعية غير المباشرة (Indirect Manufacturing Overhead Cost)

وهي التي ترتبط بصفة عامة بالنشاط الإنتاجي كله وليس بوحدة إنتاج معينة حيث يتم توزيع هذه التكاليف في نهاية الأمر على جميع الوحدات المنتجة وفقا لاساس مناسب وتتضمن هذه التكاليف:

1- **تكلفة المواد غير المباشرة:** مثل زيوت التشحيم وقماش التنظيف والمسامير في صناعة الأثاث.

2- **تكلفة العمل غير المباشر:** وهو العمل الذي لايبذل في عملية تصنيع السلعة مثل الإشراف على عمال الإنتاج وموظفي أقسام الخدمات والصيانة والنقل الداخلي حيث ان هذه التكاليف لايمكن ربطها مباشرة بالسلعة المنتجة.

3- **تكاليف صناعية غير مباشرة :** مثل اهتلاك الأصول الثابتة وتكاليف صيانتها والتأمين على موجودات المصنع والإضاءة والإيجار وتكلفة الخسائر الصناعية (كراجة ،2001).

2- تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط:

يقصد بتبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط بيان مدى التغير في عناصر التكاليف تبعا للتغير في حجم أو كمية الإنتاج .production volume

ومن هذه الزاوية يتم تبويب عناصر التكاليف إلى ثلاث مجموعات هي:

أ. عناصر التكاليف المتغيرة (Variable Cost):

هي عناصر التكاليف التي تتغير بشكل منتظم مع التغير في حجم الإنتاج بمعنى كلما زاد حجم الإنتاج زادت التكاليف المتغيرة الخاصة به بنفس النسبة والعكس صحيح وتعتبر

عناصر التكاليف المباشرة الخاصة بوحدات الإنتاج عناصر تكاليف متغيرة لان عناصر التكاليف المباشرة لها ارتباط عميق بوحدات الإنتاج (الحدرب ووديان ،2010).

ب. التكلفة الثابتة (Fixed Cost):

وهي العناصر التي لا تتغير حسب التغير في حجم الإنتاج في حدود طاقة معينة في الأجل القصير أي أن التكاليف الثابتة تبقى ثابتة ولا تتغير بالرغم من تغير حجم الإنتاج وخاصة عندما يكون حجم الإنتاج ضمن الطاقة المتاحة ولكن إذا زاد حجم الإنتاج إلى الحد الذي يتطلب فيه زيادة عدد الآلات والتوسع في الإنشاءات والقدرات التخزينية فإن هذا يؤدي إلى زيادة التكاليف الثابتة وانتقالها من مستوى إلى آخر.

أي بمعنى أن التكاليف الثابتة تكون ثابتة بمجموعها على عكس التكلفة المتغيرة بالرغم من تغير حجم الإنتاج أو حجم النشاط وضمن فترة زمنية محددة وضمن المدى الملائم للنشاط ولكنها تبدأ بالانخفاض فيما يخص الوحدة المنتجة كلما ازداد حجم الإنتاج وبالمثل فان حصة المنتج تزداد من هذه التكلفة في حال انخفاض مستوى الإنتاج أي أن العلاقة بينهما عكسية. (فخر والدليمي ،2002).

ج-عناصر التكاليف شبه الثابتة أو المتغيرة :Semi-Variable Costs

وهي عناصر التكاليف التي تتضمن شقين أو جزئين إحداهما ثابت لا يتغير مع التغير في حجم النشاط والآخر متغير يتغير مع التغير في حجم النشاط ،فإذا كان الجزء الأكبر من تكلفة العنصر يميل إلى الثبات يطلق عليها لفظ (تكاليف شبه ثابتة)أما إذا كان الجزء الأكبر من تكلفة العنصر يميل إلى التغير يطلق عليه لفظ (تكاليف شبه متغيرة).

3. التصنيف حسب العناصر الأساسية للإنتاج :

يعتبر هذا التصنيف الأكثر بساطة حيث يحتوي على العناصر الثلاثة الرئيسة لعملية الإنتاج وتتمثل هذه العناصر فيما يلي:

أ- تكلفة المواد المباشرة (direct materials cost)

وهو كلما ينفق من مواد خام مباشرة أو نصف مصنعة

ب- تكلفة العمل الأجور المباشرة (Direct Labor Cost):

وهو تكلفة العمل الذي يبذل فعلا ومباشرة في عملية الإنتاج

ب -التكاليف غير المباشره Indirect Cost:

هي التكاليف التي يصعب تتبعها وردها مباشرة الى الوحدة المنتجة، فالمواد التي تستخدم ولا تظهر بصورة واضحة ودقيقة في المنتج هي تكاليف غير مباشرة مثل الزيوت والوقود وغيرها. بالإضافة الى ذلك فإن أجور عمال الصيانة هي خير مثال على الأجور غير المباشرة، اذ لا يمكن تحديد ما يخص المنتج من تلك الأجور بشكل دقيق ومباشر. ومما سبق من تقسيم للتكلفة فإن التكلفة الكلية للمنتج = التكلفة المباشرة + التكلفة غير المباشرة.

التكاليف المعيارية :Standard Costing

التكاليف المعيارية:

مع بداية القرن العشرين حدث تطور كبير في أنظمة محاسبة التكاليف فقد تبين للباحثين والممارسين لنظام التكاليف، أن نظام التكاليف الفعلية غير كاف لغرض تحديد كلفة المنتجات قبل إنتاجها أو في قياس عمليات الإنتاج ولهذا السبب ظهرت عدة دراسات في بحث هذا الموضوع وبناء على نتائج الدراسات المقدمة قام الباحثون والممارسون للتكاليف المعيارية في الولايات المتحدة الأمريكية في أواخر عام1909 بوضع نظام التكاليف المعيارية والذي

يساعد في توفير المعلومات الضرورية واللازمة لكل من التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات (وديان،2011).

مفهوم التكاليف المعيارية:

لقد وردت عدة تعاريف للتكاليف المعيارية وكان اغلبها يؤكد أن التكاليف المعيارية هي تكاليف نمطية موضوعة بصورة مسبقة على أساس من البحوث العلمية والتجارب التي تحدث في ظل ظروف تشغيل مدروسة لكي تتمكن الإدارة من خلالها قياس مدى فاعلية الأداء وتنصب هذه التكاليف على تكلفة الوحدة الواحدة من كميات المدخلات وتقاس بها التكاليف الفعلية لتحديد الانحرافات وبيان أسبابها وبمعنى آخر فهي تمثل مستوى التكلفة الذي تم تقديره من قبل الإدارة والذي يعتبر ضروري لتحقيق غرض محدد في ظل ظروف تشغيل معينة (سالم ،1999).

وتعرف بأنها " هي تكاليف محددة مقدما لما يجب أن تكون عليه تكلفة "الوحدة" المنتجة خلال الفترة المقبلة، ويتم تحديدها عادة باستخدام الأساليب العلمية، وتهدف إلى مساعدة الإدارة في أغراض: التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات " (وديان،2011).

وعرفت التكاليف المعيارية من قبل (الكسار واحمد ،2010) بأنها " تكاليف محددة مقدما لعناصر التكاليف المختلفة مبنية على أسس علمية بعد اخذ تجارب الماضي بنظر الاعتبار، وما اكتسبه المشروع من خبرة عملية خلالها ومقابلة ذلك مع ما يمكن الوصول إليه في المستقبل من فرص العمل بمستوى وكفاءة جيدة ".

كما يعرفها الحدرب ووديان (2010) بأنها " تكاليف يتم تحديدها مقدما لقياس الأداء في الفترة القادمة حيث تقوم الإدارة في المنشأة بوضع المعايير الكمية والتكلفة المتعلقة بعناصر التكلفة الثلاثة وهي: المواد والأجور (العمل) والتكاليف الإضافية، وتعبر المعايير الكمية عن

مقدار الوقت اللازم لإنتاج المنتج أو الخدمة، أما معايير التكلفة فتعبر عما يجب أن تكون عليه تكلفة هذه المواد والأجور "

وتعرفها الطالبة بأنها تكاليف يتم وضعها بشكل مسبق تكون مبنية على اسس فنية وعلمية دقيقة يتم من خلال مقارنتها بالتكاليف الفعلية لقياس حجم وقيمة الانحرافات وبيان اسبابها.

أسباب ظهور التكاليف المعيارية

ظهرت التكاليف المعيارية نتيجة نقاط الضعف التي تتصف بها التكاليف الفعلية والتي تجعل الإدارة غير قادرة على تلبية الحاجات المتطورة في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وهذه النقاط هي:

1- توفير البيانات والمعلومات بعد فوات الأوان:

التكاليف الفعلية تقدم للإدارة ما تحتاج إليه من بيانات بعد انتهاء الدورة المالية وبذلك فالتكاليف الفعلية تكشف الخطأ بعد وقوعه في وقت لايمكن تجنب هذا الخطأ.

2- عدم صلاحية التكاليف الفعلية كأداة للحكم:

لا تقدم التكاليف الفعلية للإدارة الأساس الذي يساعدها في الحكم على مستوى الأداء الفعلي لأنها لا تظهر إلا التكلفة الفعلية لعمل انتهى وهذا يترك العديد من الأسئلة التي تهم الإدارة دون إجابة مثلا هل التكاليف الفعلية هي ما يجب أن تكون عليه التكاليف؟ وإذا كانت التكاليف مرتفعة عما يجب أن تكون عليه فمن هو المسؤول؟ وما هي أسباب ارتفاعها؟ وكيف يتم معالجة هذه الأسباب؟.

3-عدم صلاحية التكاليف الفعلية كأداة للرقابة :

لا تصلح التكاليف الفعلية كأداة للرقابة وتقييم الأداء والمساءلة في إدارة الشركة وذلك بسبب ما يلي:

أ- أن التكاليف الفعلية هي تكاليف حدثت في فترة أو فترات زمنية وقد تتضمن قدرا من الإسراف والهدر وعدم الكفاءة في استخدام الإنتاج وبالإضافة إلى إمكانية تبدل طرق الإنتاج وبالتالي لا يمكن الاعتماد على التكاليف الفعلية كأساس للمقارنة والمساءلة الموضوعة.

ب- تتأرجح أسعار المواد ومستويات الرواتب والأجور ارتفاعا وانخفاضا بين الفترات الزمنية حسب ظروف العرض والطلب التي سادت السوق خلال هذه الفترات أو وفقا لسياسات الأجور التي تتبعها الدولة وينتج عن ذلك أن تتأثر التكلفة بعناصر خارجية لا يمكن للإدارة السيطرة عليها.

ج- تغير مستوى أداء العاملين من فترة إلى أخرى فغالبا ما تتحسن إنتاجية العاملين بعد مضي فترات زمنية معينة على بيئة العمل نتيجة لازدياد تخصصه واكتسابه المهارة جراء تكرار العمل المطلوب ولذلك لا يصلح مستوى الأداء في الفترات السابقة لتقييم الأداء.

4-عدم مقدرة التكاليف الفعلية على تلبية الاحتياجات الأساسية للإدارة:

إن التكاليف الفعلية غير قادرة على خدمة الإدارة في العديد من المجالات مثل الموازنات التخطيطية للمشتريات والإنتاج ورسم سياسات التسعير المستقبلية، فالتكاليف الفعلية لا تصلح لان تكون مرشدا للمستقبل لأنها تمثل تكاليف حدثت في فترة زمنية ماضية. (كحالة وحنان، 2006).

أهداف التكاليف المعيارية:

يحقق استخدام التكاليف المعيارية أهداف متعددة للإدارة، ففي البداية تمثل الهدف الأساسي في رقابة وخفض تكلفة الوحدة المنتجة ولكن بعد ذلك توسعت أهداف التكاليف المعيارية لتشمل ما يلي :

1- المساعدة في التخطيط من خلال :

أ- المساعدة في تحديد أسعار بيع المنتجات، ففي ظروف المنافسة الحادة وفي الصناعات التي يجب أن تحدد فيها أسعار البيع قبل البدء في الإنتاج تعد التكلفة أهم العوامل المحددة لأسعار البيع وفي مثل هذه الحالات تقدم التكاليف المعيارية تكلفة منطقية وموضوعية للمواد والعمل لتحديد سعر البيع.

ب- المساعدة في تحديد دخل المنشأة أو قياس أرباحها مقدما، كما تساعد في تحديد هامش الربح أو حد المساهمة الذي يحققه كل منتج على حدة، الأمر الذي يساعد على تخطيط الإنتاج وتحديد الكميات اللازمة من كل منتج لتعظيم ربحية المنشأة.

ج- المساعدة في وضع الخطط وترجمة هذه الخطط كميا وماليا على ضوء التوقعات المستقبلية وبذلك تشكل التكاليف المعيارية جزءا من الموازنات التخطيطية التي تعبر عن خطة المنشأة وتستخدم في توجيه نشاطها خلال فترة زمنية قادمة. (كحالة وحنان، 2006).

2- المساعدة في الرقابة :

من الأهداف الرئيسة للتكاليف المعيارية هو الرقابة على التكاليف وقياس كفاءة الأداء الإنتاجي وذلك من خلال مقارنة التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية وتحديد الانحرافات وتحليلها وتصحيحها ومحاسبة المسئولين عنها، الأمر الذي يمكن الإدارة من اتخاذ الإجراءات

المناسبة، وبذلك يخلق استخدام التكاليف المعيارية وعيا لدى العاملين يدفعهم للمحافظـة علـى التكلفة عند مستوى معقول بل قد يحفزهم إلى خفض التكاليف خاصة إذا اقترن نظام الحوافز في المنشأة بمستوى تحقيق المعايير الموضوعة.وتعتمد رقابة عناصر التكاليف على مقارنة النتائج الفعلية بالمعايير الموضوعة ويكون هنا محاسب التكاليف أمام احتمالين :

1- أن تتطابق النتائج الفعلية مع المعايير الموضوعة وهنا تنتهي الوظيفة الرقابية عند هذا الحد لعدم وجود انحرافات تحول دون تحقيق أهداف المنشأة.

2- أن لا تتطابق النتائج الفعلية مع المعايير الموضوعة، وفي هذه الحالة لابد من تحليـل الانحرافات لتحديد أسبابها والمسئول عنها وتجميع هذه المعلومات في شكل تقرير يقدم إلى الإدارة حتى تتمكن على ضوئه من اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة لتحقيـق أهداف المنشأة.

3-المساعدة في اتخاذ القرارات وأهمها :

أ- قرارات تسعير المنتجات.

ب- قرارات توفير الطاقة الإنتاجية

ج-قرارات اختيار طرق التصنيع

د- قرارات التوسع في حجم النشاط.

ه- قرارات اختيار طرق البيع وأساليب الإعلانات (جمعة ،2011).

4- السرعة في الحصول على بيانات التكاليف للأغراض المختلفة وبذلك فهي تقدم لنا قاعدة بيانات يمكن أن نستخدمها بسرعة وبأي وقت نحتاجه، وحسب نظام التكاليف المعيارية فنحن لسنا بحاجة إلى الانتظار إلى نهاية الفترة المالية حتى نحصل على بيانات التكاليف الفعلية بل نستخدم بدلا منها التكاليف المعيارية (كحالة وحنان ،2006).

فوائد التكاليف المعيارية:

يحقق استخدام التكاليف المعيارية الكثير من الفوائد ولعل أهمها يتمثل في ما يلي :

1- توفر التكاليف المعيارية معايير أو مقاييس أداء لجميع عناصر الإنتاج مبنية على دراسات فنية وبحوث متخصصة ومحققة بتجارب ميدانية ومعملية. وتعطي عملية إعداد المعايير إمكانية عظيمة للتعرف على تفاصيل العملية الإنتاجية والظروف المحيطة بها وبذلك تكشف أمام الإدارة حقائق لم تكن لتعرفها.

2- تتطلب التكاليف المعيارية تقديم تقارير دورية واستثنائية للإدارة تحدد فيها الانحرافات عن الأهداف الموضوعة وتحليل أسبابها وهذا يؤدي إلى تركيز اهتمام الإدارة على مواطن الضعف والخلل وبهذا تجنب الإدارة مشقة البحث عن مواطن الضعف والخلل وبالتالي توفير الكثير من الوقت والجهد.

3- تساعد التكاليف المعيارية الإدارة على اتخاذ القرارات عند المفاضلة والاختيار بين السياسات العديدة فيما يتعلق بعمليات الإنتاج والبيع، فيمكن للإدارة التعرف على التغيرات التي تحصل في بيئة التكلفة نتيجة تغير هذه السياسات.

4- تساهم التكاليف المعيارية في مساعدة الإدارة على إتباع سياسة مرنة وذكية في تسعير منتجاتها لأنه يمكنها بسهولة معرفة الحد الأدنى لسعر البيع الذي يمكن أن تقبل به.

5- تتطلب التكاليف المعيارية ضرورة التعديل في بداية كل سنة مالية ،وهنا يطلب تخطيط مسبق ونظرة إلى الأمام في معالجة أمور المنشأة وهذا التخطيط يجلب كثير من الفوائد والمزايا لهذه المنشأة.

6-تؤدي التكاليف المعيارية وظيفة هامة عند تدريب العمال الجدد، إذا تمثل عملية إعداد المعايير برنامجا كاملا للتدريب، الأمر الذي يسهل مهمة المدرب والعامل الجديد معا. (كحالة وحنان، 2006).

ماهية المعايير وإجراءات وضعها :

أولا تعريف المعيار:

يعرف المعيار بأنه " قياس أو تقييم للشيء المعاير بعد القيام بدراسة فنية واقتصادية له ومراعاة الظروف المحيطة به " (كحاله وحنان، 2006).

ويجب أن يوضع المعيار موضع تجربة واختبار بشكل مستمر للتأكد من صحة المواصفات ودقتها، ومتى تم إعداد المعيار يجب الالتزام به إلى أن تنشأ ظروف تستدعي تعديله.

ثانيا إجراءات إعداد المعايير:

تقع مسئولية إعداد المعايير بالعادة على لجنة خاصة تضم ممثلين عن إدارة الإنتاج ومحاسبة التكاليف وإدارة الأفراد والهندسة الإنتاجية والعاملين القائمين على التنفيذ كلٍ في موقع عمله حيث تقوم هذه اللجنة بما يلي :

1- إعداد المعايير الكمية (الطبيعية) لجميع عناصر الإنتاج (مواد ويد عاملة وتكاليف غير مباشرة).وذلك بناءا على دراسات فنية لمواصفات المنتجات ودراسات عملية تجريبية للوقت والحركة ودراسات هندسية للعمليات الإنتاجية.

2- بعد انتهاء اللجنة من إعداد المعايير تبدأ إدارة محاسبة التكاليف بتجميع المعايير السعرية لمعدلات أجور مختلف العاملين ولمختلف أنواع المواد ومراجعتها ثم تقوم بتحويل

المعايير الكمية إلى تكاليف معيارية باستخراج نتيجة مقابلة المعيار الكمي بالمعيار السعري.

3- وبالطبع يعتبر قبول الأفراد القائمين على تنفيذ المعايير المعدة كأداة لتقييم أدائهم ومحاسبتهم والحكم عليهم شرط أساسي لنجاح نظام التكاليف المعيارية (كحالة وحنان، 2006).

أنواع المعايير :

نشأت فكرة المعايرة مع نشأة الإدارة العلمية ومبادئ تايلور، وتقتضي عملية المعايرة القيام بالبحوث والدراسات والتجارب العلمية وصولا إلى تحديد تكلفة المواد وتكلفة العمل وخدمات الإنتاج بهدف تحديد معايير معينة لقياس ورقابة كفاءة الأداء.

ويعد السبب الرئيس لتعدد أنواع المعايير هو اختلاف الفنيين والإداريين والاقتصاديين حول تحديد مستوى الكفاءة الذي يجب أن تعكسه معايير الأداء ولعل أهم أنواع المعايير هي:

1-المعايير التاريخية:

في هذا النوع من المعايير يتم وضع معايير التكاليف على أساس بيانات التكاليف التاريخية التي حدثت في الماضي لعدة دورات مالية ومنها يحدد التكاليف المتوقعة في المستقبل، ونجاح هذه الطريقة يتطلب توفر خبرات عالية تقوم بتحليل سلوك عناصر التكاليف بطرق تساعد على القيام بعملية التنبؤ وتعديلها لكي تعكس أي تغيرات حدثت مثل التغيرات في مستوى الأسعار أو التحسينات التي حدثت في ظروف العمل أو التغيرات في الفن الإنتاجي حتى نتمكن من رفع العلاقة الارتباطية بين التكاليف التاريخية والتكاليف في المستقبل.

وعند استخدام المعايير التاريخية ينبغي استخدام الأساليب الرياضية والإحصائية لتقييم التكاليف التاريخية لاستبعاد أي عوامل إسراف أو سوء استخدام حدثت في التكاليف التاريخية حتى نستطيع وضع معايير سليمة للتكاليف في المستقبل.

ومن أهم مزايا المعايير التاريخية بساطتها وسهولة إعدادها إلا أن هناك انتقادات موجهة لهذا النوع من المعايير وهي :

1-على الرغم من ملائمة التكاليف التاريخية -إلى حد ما - لتحديد التكلفة في المستقبل إلا أن هذه المعايير لا تعتبر أداة كافية للحكم على كفاءة الأداء في المستقبل لان متوسط الأداء في الماضي يعتبر اقل المقاييس إحكاما لأغراض الرقابة الفعالة على كفاءة الأداء.

2- لا يصلح مدخل التكاليف التاريخية في حالة وضع معايير تكلفة للمنتجات الجديدة لأنه لا يوجد بيانات تاريخية لدى الوحدة يمكن الاستناد إليها (وديان، 2011)

2-المعايير المثالية :

تعكس المعايير المثالية أفضل ما يمكن تحقيقه في ظل ظروف التشغيل المثالي، وبالتالي فهي أكثر التوقعات المثالية من قبل إدارة الوحدة الاقتصادية، بمعنى أنها تقوم على افتراض توافر ظروف المثالية والكمال، فهي معايير تتحقق فقط في حالة عدم وجود أي نوع من خسائر التشغيل أو اختناقات في إمداد المهمات أو أخطاء تنفيذية بمعنى أنه يتم إعدادها في ظل ظروف تشغيل تقترب من الكفاءة القصوى.

وهو تصور نادر الحدوث، وظروف العمل الفعلية لن تسمح به، لكن الإدارة تستخدم هذه المعايير كمقياس للأداء الأمثل وتتمنى أن يكون الأداء الفعلي قريب من هذا الأداء الأمثل إلا أن إلزام العاملين بتحقيق تلك المعايير المثالية قد يؤدي إلى نتائج عكسية تتمثل في إحباط العاملين

لعدم اقتناعهم بهذه المعايير النظرية الموضوعة وتقاعسهم عن تنفيذها (الجمال ونور الدين، 2005).

3- المعايير الواقعية :

تمثل المعايير الواقعية معايير ممكن تحقيقها أو ممكن الوصول إليها، والمعايير الواقعية كتكاليف معيارية تقع بين المعايير النظرية والمعايير التاريخية، وهي تمثل تكاليف جارية متوقعة خلال العمليات التشغيلية.

ويتمثل الفارق بين المعايير الواقعية والمعايير المثالية في أن المعايير الواقعية تعترف بمسموحات المواد واليد العاملة وتقبل بها في الحدود الطبيعية.

وتعتبر المعايير الواقعية أفضل المعايير إفادة للإدارة إذ تهتم بكافة الجوانب الفنية والعلمية والواقعية لظروف النشاط الإنتاجي (كحالة وحنان، 2006).

4- صفات المعيار الناجح :

يعتمد نجاح التكاليف المعيارية على مدى النجاح في إعداد معايير واقعية ودقيقة تتناسب مع مواصفات عناصر الإنتاج ومع الظروف الخاصة بعملية الإنتاج واهم هذه الصفات الواجب توفرها (كحالة وحنان، 2006).

1. **الواقعية:** وهي أن يتصف المعيار بالواقعية ،أي بمعنى أن يكون اقتصاديا وسهل التطبيق وان يراعي الظروف المحيطة بالمنشأة أثناء تطبيقه ولا ينبغي أن يعبر المعيار عن (مثل أعلى) بافتراض ظروف خالية من التوقف والأعطال العادية والوحدات التالفة بل يجب أن يأخذ بالاعتبار إمكانية تحقيقه وهذا لا يتأتى إلا إذا تضمن المعيار أوجه الضياع الطبيعي في المواد واليد العاملة والتجهيزات والطاقة الإنتاجية.

2. **المشاركة والإقناع:** من المهم اقتناع المشرفين والقائمين على التنفيذ بالمعايير الموضوعة حتى تكون هذه المعايير مقبولة منهم، لأنهم سوف يكونوا مسئولين عن تقيدهم بهذه المعايير وعن انحرافات أدائهم عنها لذلك من الضروري مشاركة جميع المستويات الإدارية المعنية في عملية إعداد المعايير.
3. **الوضوح والفهم:** من الضروري أن تكون المعايير الموضوعة واضحة لكل من سيتولى تطبيقها ومفهومة منه وان لا تحتمل الالتباس أو التفسير أو التأويل.
4. **الثبات النسبي:** من المهم أن يكون المعيار ثابتا لأطول فترة ممكنة حتى نتمكن من استخدامه كأداة للحكم على فترات متعددة ولمقارنة أعمال هذه الفترات، ولذلك يفضل عدم إجراء تعديل على المعايير إلا إذا حدثت ظروف جديدة وتبين أن هذه الظروف سوف تستمر لفترة طويلة، كاستخدام نوع جديد من الآلات يؤدي إلى تخفيض كميات المواد المستخدمة في الإنتاج أو خفض تكلفة العمل.

علاقة التكاليف المعيارية بالموازنات التخطيطية:

تعتبر التكاليف المعيارية امتداد طبيعي للموازنات على الرغم أن كل منهما يعد أسلوب من أساليب التخطيط والرقابة على التكاليف ويهدف كل منهما إلى مقارنة النتائج الفعلية مع المخططة، كما أن خطط التكاليف المحددة مقدما تعد بأسلوبين مختلفين :

1- تكاليف متعلقة بالفترة الزمنية.

2- تكاليف متعلقة بوحدة التكلفة.

ويطلق على الأسلوب الأول الموازنة التخطيطية والثاني التكاليف المعيارية، وبالرغم من أن كليهما يمثلان تكاليف محددة مقدما إلا أن التكاليف المتعلقة بالفترة الزمنية تسمى التكاليف الثابتة وبالتالي الموازنات التخطيطية تستخدم لأغراض التخطيط والرقابة المتعلقة

بعناصر التكاليف الثابتة، بينما التكاليف المتعلقة بوحدة التكلفة تسمى التكاليف المتغيرة، وبالتالي التكاليف المعيارية تستخدم لأغراض التخطيط والرقابة المتعلقة بعناصر التكاليف المتغيرة.

لكن التطبيق العملي سمح بالتداخل بين الأسلوبين حيث أن الموازنات التخطيطية تمتد للرقابة على التكاليف المتغيرة بينما التكاليف المعيارية تمتد للرقابة على التكاليف الثابتة وهو ما يسمى بالتكاليف المعيارية الحدية.

أهم أوجه الشبه بين الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية :

1. كلاهما أسلوب تخطيطي ورقابي يعتمد على استخدام المعايير المحددة مقدما.
2. كلاهما يهدف إلى تحديد الانحرافات ومعرفة أسبابها ومعالجتها.
3. كلاهما يعتمد في المقارنة على التكاليف الفعلية.
4. كلاهما يهتم بسلوك الأفراد في الوحدة الاقتصادية.

إلا أنهما قد يختلفان ولعل اهمم هذه الاختلافات هي:

1. من ناحية العموم فالموازنة عامة وشاملة وخاصة بالتكاليف والإيرادات بينما التكاليف المعيارية تختص بالتكاليف.
2. من حيث الإعداد، الموازنة تعد بالاعتماد على تقديرات عامة وتكون مبنية على تنبؤات، بينما التكاليف المعيارية تعد بناءا على مواصفات فنية وهندسية وتدخل أيضا في تفصيل التكاليف.
3. من حيث المسئولية، الموازنة تحدد مسئولية المدير نحو الانحرافات وأسبابها بينما التكاليف المعيارية تحدد المسؤولية حول منتج أو انجاز معين.
4. من حيث الأولوية، فالموازنة يجب أن تكون دائما موجودة في الوحدات الاقتصادية بينما التكاليف المعيارية يمكن الاستغناء عنها عند التطبيق (جمعة ،2011).

مقارنة بين الطرق التقليدية(التكاليف المعيارية) وطريقة التكلفة المستهدفة

تبدأ الطرق التقليديه في إدارة التكاليف بعمل دراسة في السوق عن احتياجات المستهلك من اجل تحديد المواصفات الرئيسه للمنتج، ومن ثم يقوم المهندسون بوضع تصميم للمنتج دون أن تكون تكلفة المنتج أو الخدمه عاملا مهما، وبعد الإنتهاء من إعداد التصميم يتم حساب تكلفة المنتج وفقا لهذا التصميم ومن ثم هامش الربح المرغوب وفقا لمعادلة التاليه:

هامش الربح = سعر البيع المتوقع – التكلفه المقدره

او وفقا لطريقة التكلفة المضافة حيث يتم حساب سعر البيع كما يلي:

سعر البيع = التكلفة المقدره +هامش الربح المتوقع

اما الرقابه على التكاليف فتأتي في مرحلة الانتاج من خلال موازنة التكاليف المعيارية التي يتم إعدادها مسبقا. وأبرز نقاط الاختلاف بين طريقة التكلفة المستهدفة والطرق التقليديه في ادارة التكاليف ما يلي:

1- تقوم طريقة التكلفة المستهدفة على إجراء دراسة السوق من اجل إدخال رغبات المستهلك والسعر الذي يستطيع دفعه ثمنا للمنتج بشكل مستمر خلال عملية تحديد التكلفة المستهدفة التي تبدا بسعر البيع المرغوب وفي اثناء هندسة القيمة التي تستخدم تحليل المستهلك ومن خلال فريق التصميم الذي يضم ضمن افراده عينة من المستهلكين، بينما تبدا الطرق التقليديه بعمل دراسة في السوق عن احتياجات المستهلك لوضع المواصفات الرئيسه في المنتج ويتم عمل هذه الدراسة لمرة واحده.

2- يتم تحديد تكلفة المنتج في طريقة التكلفة المستهدفة كمتغير تابع إعتمادا على كل من سعر البيع المحدد مسبقا وهامش الربح المستهدف من خلال المعادلة التالية.

التكلفة المستهدفة = سعر البيع – هامش الربح المستهدف

في حين أن تكلفة المنتج في الطرق التقليديه يتم تحديدها كمتغير مستقل بناء على الأسعار التي يحددها مقدمو الخدمه والمواصفات التي ترد في تصميم الخدمه ويتم حساب سعر البيع المرغوب من خلال المعادلة التالية:

سعر البييع المرغوب = التكلفة + هامش الربح المرغوب

3- تركز التكلفة المستهدفة على محاولة خفض التكاليف في مرحلة تصميم المنتج، بحيث يتم تحديد التكلفة المستهدفة اولا ومن ثم العمل على وضع تصميم المنتج بهذه التكلفة، في حين أن الطرق التقليديه في إدارة التكاليف تركز على تخفيض التكاليف في اثناء مرحلة الإنتاج بعد أن تم تصميم المنتج ومن ثم تحتسب تكلفته، وذلك من خلال الرقابة على التكاليف التي تحدث في هذه المرحلة بإستخدام الموازنات التي يتم اعدادها للتكاليف، ومن المعلوم ان امكانية خفض التكاليف في مرحلة الانتاج تكون ضئيلة بعد ان تم وضع تصميم للمنتج او الخدمه.

الرقابة على التكاليف الصناعية

تتحقق الرقابة على تكاليف عناصر الإنتاج (مواد مباشرة، أجور مباشرة، تكاليف صناعية غير مباشرة) من خلال ما يلي :

1- وضع معايير تكلفة للمواد المباشرة وللأجور المباشرة والتكاليف الصناعية الغير مباشرة.

أ-التكلفة المعيارية للمواد المباشرة = (الكمية المعيارية *معيار السعر)

الكمية المعيارية = الكمية المعيارية للمواد الداخلة في المنتج + الكمية المعيارية للمسموحات الطبيعية (كمية المواد التي تفقد آو تتبخر أو تتلف أثناء عمليات الإنتاج).

معيار السعر يعتبر بمثابة توقعات لما يتوقع أن تكون عليه الأسعار خلال فترة زمنية مقبلة ويتم على أساس دراسة أسعار الفترة الجارية والاتجاهات المتوقعة للأسعار في الفترة المقبلة.

معيار السعر = (سعر شراء الوحدة + تكاليف نقل الوحدة +تكاليف تفريغ الوحدة)- الخصم المكتسب.

ب-التكلفة المعيارية للأجور =الزمن المعياري (الوقت اللازم لإنتاج وحدة عمل معين سواء منتج أو خدمة) * معدل الأجر المعياري.

الزمن المعياري = الوقت المعياري اللازم لإنتاج وحدة معينة ويعبر عنه في شكل الدقائق أو الساعات + المسموحات (الوقت الضائع مقابل الإجهاد العقلي أو الذهني، والوقت اللازم لإعداد الآلات للتشغيل.

معدل الأجر المعياري : يتحدد على أساس معرفة ما يلي :

1-الأجور المحددة وفقا للقوانين واللوائح السارية في الدولة.

2- متوسط تكلفة الأجور خلال الفترات السابقة (وديان،2011)

أما بالنسبة للتكاليف الصناعية غير المباشرة والتي تمثل نفقات عامة ولا يمكن ربطها بمنتج معين فأنها تتعرض للعديد من الصعوبات لتحديدها لذلك بحاجة إلى أساس يتم على أساسه

توزيع هذه التكاليف، ويكون مبني على دراسات فنية وهندسية وليس على أساس التقدير فقــط (جمعة،2011)

2-تحديد التكاليف الصناعية الفعلية (مواد مباشرة، أجور مباشرة، تكاليف صناعية غير مباشرة).

3- مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية ويتم احتساب الانحرافات وتحديد أسبابها ومحاولة اتخاذ الاجراءت اللازمة لتوضيحها ومعالجتها (وديان ،2011).

اوجة القصور في التكاليف المعيارية:

1. عدم قدرة التكاليف المعيارية على تحقيق أهداف الإدارة الإستراتيجية المتوافقة مــع بيئــة الأعمال الحديثة، لان التكاليف المعيارية تتصف بالسكون وعدم الحركــة وتهــتم بالرقابــة المالية والأداء المالي وإهمالها الأداء التشغيلي.
2. عدم فاعلية التكاليف المعيارية في خدمة الكثير من المجالات التي من أهمها:
   - ظهور طلبات الإنتاج ذات الحجم الصغير والحاجة إلى سرعة تنفيذها.
   - اختلاف خصائص ومواصفات المنتجات باختلاف رغبات العملاء.
   - اختلاف طرق إنتاج وتنفيذ الطلبية الواحدة مع عمومية التصميم.
   - تحول الاهتمام من الرقابة على التكلفة إلى خفض التكلفة.
   - تحول الاهتمام من رقابة الإنتاج إلى رقابة الأنشطة.
   - الاهتمام بتحليل الأنشطة (تضيف قيمة – لا تضيف قيمة).
   - صعوبة معايرة التكاليف غير المباشرة.
   - سياسة تحجيم المخزون (صفر/ مخزون)
   - اتجاه الكثير من العناصر إلى الصفة غيــر المباشــرة وخاصــة عنــصر العمــل. (العشماوي، 2011).

الفصل الثالث

الدراسات السابقة

تمهيد

الدراسات العربية

الدراسات الاجنبية

فرضيات الدراسة

ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة

الدراسات السابقة

يتناول هذا الفصل الدراسات السابقة التي تعرضت لطريقة التكاليف المعيارية، وينقسم إلى قسمين الدراسات العربية والدراسات الاجنبية، حيث تم تناول الدراسات التي تعتبر من اهم الدراسات ذات العلاقة بطريقة التكاليف المعيارية.

الدراسات العربية

1- دراسة (صالح ،1994) بعنوان :

"الرقابة على التكاليف باستخدام التكاليف المعيارية –دراسة تطبيقية على الشركات التابعة لقطاع الصناعات الإستراتيجية في ليبيا ".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى قيام الشركات في قطاع الصناعات الإستراتيجية في ليبيا باستخدام التكاليف المعيارية في الرقابة على التكاليف، واشتملت هذه الدراسة على الشركات والوحدات الصناعية الاستراتيجية التابعة لامانة الصناعة وتبلغ هذه الشركات خمس عشرة شركة يتبعها خمسة وثلاثون مصنعا وبناء على ذلك بلغ عدد الاستبانات الموزعة خمسة عشرة استبانه وقد وزعت جميع الاستبانات على المشاركين بطريقة شخصية وتم استلام جميع االاستبانات الموزعة على الرغم من بعض الصعوبات التي واجهت الباحث في مرحلة توزيع الاستبانات واستلامها.

وقد توصل الباحث إلى أن الأغلبية لا تستخدم التكاليف المعيارية في الرقابة على عناصر التكاليف وتستخدم طرق أخرى مثل الموازنات التقديرية غير المبنية على التكاليف المعيارية.

كما يرى الباحث أن نقص الوعي في مجال التكاليف واعتقاد البعض بصعوبة تطبيقها تعد من العوامل التي تحد من استخدام التكاليف المعيارية في الرقابة وقد توصل الباحث الى مجموعة من التوصيات منها :

1-أهمية نشر الوعي فيما يتعلق بأهمية التكاليف المعيارية في الرقابة على التكاليف.

2- ضرورة إعداد الموازنات التقديرية المرنة من اجل تحقيق نظام فعال للرقابة مبني على نظام التكاليف المعيارية.

3- تحديد التكاليف قبل البدء بعملية الإنتاج وبعد ذلك يتم قياس التكاليف الفعلية للإنتاج وتحليل الانحرافات الناتجة عن اختلاف التكاليف الفعلية عن التكاليف المعيارية بشكل دقيق.

4- ضرورة الأخذ بعين الاعتبار هذه الانحرافات وتزويد الإدارة بالتقارير الدورية لها للمساعدة في اتخاذ القرارات اللازمة بشأنها.

للشركة، بالإضافة إلى تقييم أداء الوظائف المختلفة بالمنشأة والقائمين عليها.

2- دراسة (**أبو معيلق ،2005) بعنوان :**

"التكاليف المعيارية كأداة تخطيط ورقابة في الشركات الصناعية – دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في قطاع غزة".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق نظام التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة والطرق التي يتم استخدامها في إعداد وتنفيذ هذه المعايير ومعرفة الأسباب التي تحول دون تطبيق نظام التكاليف في الشركات الصناعية الأخرى وذلك من خلال استبانة تم توزيعها على الشركات الصناعية في قطاع غزة والتي يفوق رأسمالها عن نصف مليون دولار أمريكي حيث بلغ عددها واحد وخمسين شركة وقد توصل الباحث الى ان حوالي

51 % من الشركات عينة الدراسة تستخدم نظام التكاليف المعيارية في حين ان 49 % من تلك الشركات لا تستخدمه

وقد توصلت هذه الدراسة إلى ما يلي:

أولاً :الشركات التي لا تطبق التكاليف المعيارية.

- لا يوجد فهم أو اقتناع لدى إدارة تلك الشركات بأهمية نظام التكاليف المعيارية
- نقص الكفاءات الإدارية والفنية العاملة في تلك الشركات والأسلوب الذي تدار به من العوامل الرئيسة في عدم قدرتها على إعداد وتطبيق نظام التكاليف المعيارية.
- عدم وجود بيانات منتظمة عن التكاليف الفعلية يجعل من عملية إعداد وتنفيذ نظام تكاليف معيارية سليم غير قابلة للتطبيق

ثانيا: الشركات التي تطبق التكاليف المعيارية:

- يتم إعداد معايير التكلفة في هذه الشركات وفق أسس موضوعة وسليمة.
- تقوم هذه الشركات بإعداد تقارير بانحرافات التكاليف الفعلية عن المعيارية.
- تتعامل إدارات هذه الشركات مع تقارير الانحرافات بصورة موضوعية وصادقة.
- يتم تحديد وتحليل أسباب ومسؤولية الانحرافات و تحليلها وفق أساليب علمية.

2- دراسة (الشوشة، 2005) بعنوان :

"الرقابة على التكاليف باستخدام التكاليف المعيارية - دراسة تحليلية في مجمع ابي كماش الصناعي "

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة التعرف على استخدام التكاليف المعيارية في الرقابة على تكاليف الانتاج في الشركة العامة بأبي كماش، وقد اعتمد الباحث في تجميع البيانات على الاطلاع المباشر لاجراءات الرقابة على التكاليف وطريقة تحميل التكاليف داخل المجمع، وكذلك

من خلال المقابلات الشخصية للمسؤولين والموظفين داخل المجمع، وكذلك من خلال دراسةحالة عملية يتم فيه تتبع عملية التحميل والرقابة على تكاليف منتجات المجمع، وكل ذلك لمعرفة مدى اهمية استخدام التكاليف المعيارية في الرقابة على التكاليف بالمجمع محل الدراسة وقد توصل الباحث من خلال الدراسة الميدانية ومن خلال تحليله للانحرافات بنظام التكاليف ومن خلال المقابلات الشخصية إلى مجموعة من النتائج والتي تتمثل فيما يلي :

1- عدم تطبيق نظام جيد ومناسب للتكاليف المعيارية داخل الشركة العامة للصناعات الكيماوية بأبي كماش مما يسبب قصور في تقديرات التكاليف، يترتب عليه عند التحليل انحرافات غير منطقية وغير واقعية وهذا يسبب خللا في الرقابة على التكاليف.

2- يعتبر العنصر البشري الاساس لنظام التكاليف المعيارية لذلك فان عدم وجود افراد مؤهلون علميا وخلقيا للتعامل مع هذا النظام وفهم متطلباته وتطويره يحول دون تطبيقه.

3- عدم فصل الاختصاصات وتوزيع المهام بالشكل المطلوب بالاقسام الادارية والمالية في الشركة العامة للصناعات الكيماوية بين الموظفين، فقد يقوم موظف بأكثر من عمل داخل قسم التكاليف على سبيل المثال.

4- لا يفي نظام التكاليف المتبع داخل الشركة العامة للصناعات الكيماوية بأغراض تخصيص وتصنيف التكاليف المعيارية الى مباشرة وغير مباشرة.

5- عدم وجود منافسة قوية لمنتجات الشركة مما يسبب عدم الاهتمام بأسعار المنتجات وبالتالي تكاليفها.

أما أهم التوصيات التي توصل اليها الباحث فهي :

1- يجب تحديد نظام التكاليف وتطويره بما يتماشى مع نوع وحجم الانتاج، وذلك بدراسة نظام التكاليف المطبق لتحديد تكلفة تطويره، ومقارنتها بتكلفة استبداله بنظام جديد واختيار الافضل.

2- ضرورة تصميم مجموعة متكاملة من التقارير الخاصة بالتكاليف وتحليلها وتحديد انحرافاتها وايصالها الى متخذي القرار بشكل دوري.

3- تصميم شبكة تنساب منها البيانات والمعلومات الخاصة بالتكاليف أولا بأول الى وحدة معالجة مركزية تقوم بمعالجة البيانات وبتوفير المعلومات الخاصة بتكاليف المنتجات بشكل سريع.

4- فصل الاختصاصات وتوضيح المهام وتوزيع السلطات بين الموظفين وعدم السماح لهم بالتدخل في مهام زملائهم.

5- الاهتمام بالعنصر البشري من خلال دورات تدريبية مكثفة لتحسين ادائهم وتطوير امكانياتهم إلى الأفضل.

4- دراسة (نزال، 2005) بعنوان " مدى استخدام نظم محاسبية متكاملة لتعزيز الأداء والربحية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية "

هدفت هذه الدراسة بشكل رئيسي إلى التعرف على مدى استخدام الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية لنظم تكاليف متكاملة لتعزيز الأداء والربحية.

وقد حاولت هذه الدراسة توضيح اذا ما كانت الشركات الصناعية الاردنية تقوم بأتباع تطبيقات حديثة لنظم التكاليف. وفيما اذا كانت هذه الشركات تستخدم معايير حديثة وملائمة للتطورات الحاصلة في بيئة التصنيع لتقييم الأداء والربحية وخاصة المعايير الغير المالية.

وقد تكونت عينة الدراسة من 65 شركة صناعية مساهمة عامة مدرجة ومتداولة في بورصة عمان لعام 2005، وتكونت الاداة الرئيسية لهذا البحث من استبانة خاصة لقياس مدى استخدام الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية لنظم تكاليف متكاملة لتعزيز الاداء والربحية التي اعدها وطورها الباحث.

وتوصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج اهما :

1- ان الشركات الصناعية الاردنية تقوم باتباع الانظمة الادارية الحديثة والتقنيات التصنيعية المتقدمة.

2- لا تقوم الشركات الصناعية الاردنية بأستخدام معايير حديثة غير مالية لقياس الأداء والربحية.

3- لا تقوم الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية بأتباع نظام التكاليف المبني على الانشطة

الدراسات الاجنبية:

1- دراسة: (Lamminmaki and Drury, 2002) بعنوان Budgeting and Standard Costing Practices in New Zealand and the United Kingdom.

هدفت هذه الدراسة بشكل اساسي الى معرفة مدى استخدام التكاليف المعيارية في بريطانيا ونيوزلندا، حيث تم تطبيق الدراسة على الشركات الصناعية الموجودة في الدولتين وذلك من خلال استبيان تم توزيعها على 268 شركة نيوزلندية و1269 شركة بريطانية حيث كان عدد الشركات النيوزلندية التي استجابت 85 شركة وبالنسبة للشركات البريطانية 303

وتوصلت هذه الدراسة الى ان اكثر من 95 % من الشركات البريطانية تطبق نظام التكاليف المعيارية وان هذا النظام يحظى بقبول كبير على الرغم من تقنية التصنيع الحديثة.

اما في نيوزلندا فأكثر من 98 % من الشركات اكدت استخدامها لنظام التكاليف المعيارية كما وجد ان هناك انحرافات اكبر في مقارنة الاداء الفعلي عن المعياري في الشركات الاقل ثراء في نيوزلندا بسبب اخفاق تلك الشركات في التفرقة بين التكاليف التي يمكن التحكم بها والتكاليف غير الممكن التحكم بها.

2- دراسة (Morelli and Wiberg, 2002) بعنوان The Standard Costing System At SKF, A Case Study Of A Swedish Manufacturing Company

هدفت هذه الدراسة الى بيان مدى تطبيق نظام التكاليف المعيارية في شركة التصنيع السويدية (SKF) لبيان أهمية نظام التكاليف المعيارية في تحسين الأداء والنتائج،وذلك من خلال مقابلات شخصية اجريت مع موظفي هذه الشركة وايضا من خلال استبانه تم توزيعها عليهم وبينت نتائج الدراسة أن نظام التكاليف المعيارية مستخدم على نطاق واسع ومحسوس في الشركة المذكورة،وخلصت الدراسة الى عدة توصيات أهمها:

أولاً: تحسين نظام التكاليف المعيارية عن طريق خلق قنوات اتصال بين الأطراف ذات العلاقة في الشركة لوضع أسس لتحديد وتوزيع التكاليف المعيارية.

ثانياً: تحسين نظام التكاليف المعيارية في بعض الأقسام وأن يتم تطبيق النظام المذكور على جميع العاملين بحيث يتم الاستفادة من نظام التكاليف المعيارية إلى أقصى درجة.

ثالثاً: توحيد أسس وضع المعايير وصياغة التعليمات المتعلقة بالنظام بمفاهيم واضحة ومفهومة بنفس الدرجة لجميع العاملين بالشركة لاسيما الأجانب منهم.

رابعاً: ضرورة التأكيد على كل المستويات الإدارية بالشركة بأهمية نظام التكاليف المعيارية.

كما خلصت الدراسة إلى القول بأن إعداد نظام تكاليف معيارية بصورة سليمة ومتجانسة يؤدي إلى اتخاذ قرارات إدارية أكثر دقة وواقعية. وأشارت إلى أن تقييم الأداء يجب أن يكون بعد دراسة متأنية لأسباب الانحرافات حيث إن الأداء المتوسط وفق المعايير المعدة مسبقا لا يعني بالضرورة أداء سيئ حيث إن المشكلة قد تكون كامنة في إعداد المعايير وليس في الأداء نفسه.

6 - (Maliah, et.al, 2005) بعنوان " Is standard costing obsolete, Empirical evidence from Malaysia ".

تهدف هذه الدراسة إلى تقديم أدلة تجريبية على مدى استخدام التكاليف المعيارية في الشركات في ماليزيا كما تقوم هذه الدراسة بمقارنة الاختلاف في استخدام التكاليف المعيارية بين الشركات الماليزية المحلية والشركات اليابانية التابعة والحليفة لها.

حيث يتوقع العديد من الباحثين أن قصر دورة حياة المنتج وتقنيات التصنيع المتقدمة وقلة التركيز على الأيدي العاملة في عملية الإنتاج والمنافسة العالمية قد تؤدي إلى زوال التكاليف المعيارية.

تم تطبيق الدراسة على مجموعة من الشركات الصناعية المدرجة في بورصة كوالالمبور وعدد من الشركات اليابانية التابعة وذلك من خلال استبانة تم توزيعها على 162 شركة ماليزية 104 شركة منها تعمل في قطاع الصناعة و 58 شركة في قطاع الخدمات، وكما تم توزيعها على 200 شركة يابانية تابعة لها.

وكان معدل الاستجابة 41% من الشركات الماليزية المحلية أي 66 شركة بينما كان معدل الاستجابة للشركات اليابانية التابعة لها 11% أي 21 شركة تقريبا.

وتوصلت الدراسة الى ان 70%من الشركات الماليزية المحلية تستخدم التكاليف المعيارية-في حين تستخدمها 76% من الشركات اليابانية التابعة لها، وتبين الدراسة ان اغلب

الشركات الماليزية تستخدم التكاليف المعيارية بشكل اساسي لغايات رقابة التكاليف وتقييم الاداء، في حين تستخدمها الشركات اليابانية بشكل اساسي لغايات تكاليف المخزون.

وعلى الرغم من الانتقادات المختلفة تشير النتائج إلى أن التكاليف المعيارية مازالت مستخدمة بشكل كبير من قبل الشركات الماليزية المحلية والشركات اليابانية الحليفة

فرضيات الدراسة:

استنادا الى مشكلة الدراسة فقد تم صياغة الفرضيات العدمية التالية:

HO1: لا تقوم الشركات الصناعية الأردنية باستخدام نظام التكاليف المعيارية لاغراض الرقابة والتخطيط.

HO2: لا يوجد طرق مستخدمة لوضع معايير المواد المباشرة والاجور المباشرة لدى الشركات الصناعية الاردنية التي تستخدم نظام التكاليف المعيارية.

HO3: لا يوجد هناك معايير مستخدمة في نظام التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية الاردنية التي تستخدم نظام التكاليف المعيارية.

HO4: لا يوجد هناك طرق مستخدمة لتحديد الانحرافات الواجب تحليلها والبحث عن اسبابها لدى الشركات الصناعية الاردنية التي تستخدم نظام التكاليف المعيارية.

HO5: لا يوجد هناك اهمية لاستخدام انحرافات التكاليف المعيارية لاغراض الرقابة في الشركات الصناعية الاردنية التي تستخدم نظام التكاليف المعيارية.

HO6: لا يوجد هناك معوقات تحول دون تطبيق طرق التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية الاردنية التي تستخدم نظام التكاليف المعيارية.

HO7: لا يوجد هناك فروقات ذات دلالة احصائية في اجابات عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة تعزى للمتغيرات الديموغرافية مثل العمر والمؤهل العلمي وعدد سنوات الخبرة والمسمى الوظيفي.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

1- ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة أنها من أول الدراسات في الأردن- حسب علم الباحثة التي تبحث بموضوع التكاليف المعيارية كأداة للتخطيط والرقابة في الشركات الصناعية الاردنية في منطقة سحاب على وجه الخصوص، كذلك تتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة بأنها دراسة ميدانية من وجهة نظر المديرين الماليين ومحاسبي التكاليف في الشركات الصناعية الاردنية، كما تسعى إلى إلقاء الضوء على إمكانية تطبيق التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية الاردنية.

2- ان الدراسات السابقة لم تتطرّق إلى دراسة المعوقات التي تحول دون تطبيق التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية الأردنية.

3- الدّراسات الأجنبيّة تمّ إعدادها بناءً على القوانين والانظمة المستخدمة في الدول التي أجريت بها، بينما هذه الدّراسة اعتمدت على القوانين والأنظمة الأردنية.

4-أسئلة استبانات الدّراسات السابقة كانت عامة دون تفصيل بينما استبانة هذه الدراسة أكثر شموليّة، وتفصيلاً لمتغيرات الدراسة الخاصة بالتكاليف المعيارية.

الفصل الرابع
منهجية الدراسة

المقدمة

مجتمع وعينة الدراسة

مصادر جمع البيانات

تطوير اداة الدراسة

التعريف بأداة الدراسة

الاختبارات الخاصة بأداة القياس

الاساليب الاحصائية المستخدمة في تحليل البيانات

خصائص عينة الدراسة

منهجيّة الدِّراسة

المقدمة:

يحتوي هذا الفصل توضيحاً لمنهجية الدِّراسة المتبعة، بحيث يحتوي على مصادر جمع البيانات، وتطوير أداة الدِّراسة، والتعريف بها، ومجتمع وعينة الدِّراسة، والاختبارات الخاصة بأداة الدِّراسة، والأساليب الإحصائيَّة المستخدمة في تحليل البيانات.

مجتمع وعينة الدِّراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية الأردنية في منطقة سحاب الصناعية لعام 2012 والبالغ عددها300 شركة موزعة على مختلف القطاعات، وتم سحب عينة عشوائيّة ومقدارها (100) شركة ، وتمَّ توزيع الاستبانة على الموظف المسؤول عن محاسبة التكاليف بواقع استبانة واحدة لكل شركة، وتم استرداد (84) استبانة وتم استثناء (8) استبانات كانت غير صالحة للتحليل، وبهذا تكون نسبة الاستجابة (76%) من عدد الاستبانات التي وزعت على مسئولي محاسبة التكاليف من مديرين ماليين ورؤساء اقسام التكاليف والمحاسبين.

مصادر جمع البيانات:

اعتمدت الباحثة في إعداد هذه الدارسة على المنهج الوصفي التحليلي لإختبار فرضيات الدراسة والذي يقوم على جمع البيانات من مصدرين هما: مصادر البيانات الثانويَّة، وأخرى أوليه، وقد اشتملت المصادر الثانويَّة على الكتب، والمقالات العربية والأجنبية المتخصصة، والدِّراسات المنشورة، ورسائل الماجستير المتعلقة بنفس الموضوع، من أجل توضيح المفاهيم المتعلِّقة بالدِّراسة، وبيان متغيرات الدِّراسة، وأسبابها، وتأثيرها، ومن أجل وضع الفرضيَّات الخاصة بالدراسة، وإثراء عملية المناقشة.

كما تصنَّف الدِّراسة على أنهَّا دراسة ميدانيَّة لجمع البيانات الأوليَّة وتعتمد المنهج الوصفي التحليلي للتعرف على وجهه نظر المسئولين عن محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية الاردنية، ولاختبار الفرضيَّات تمَّ استخدام أسلوب الإستبانة، وقد قامت الباحثة بتقسيم الاستبانة الى شقين الاول خاص بالشركات التي تستخدم نظام التكاليف المعيارية والثاني خاص بالشركات التي لا تستخدم نظام التكاليف المعيارية والتي ركزت على معرفة شروط تطبيق نظام التكاليف المعيارية لدي النوع الاول والاسباب التي تحول دون تطبيق نظام التكاليف المعيارية لدى النوع الثاني من الشركات حيث تمَّ إعداد فقراتها بالاعتماد على الإطار النظري ذي العلاقة، والدراسات السابقة.

تطوير أداة الدِّراسة

انطوت عمليَّة تطوير أداة الدراسة على عدة خطوات حتى وصلت إلى ما هي عليه في هذه الدِّراسة، لذلك تمَّ اعتمادها، واستخدامها، وتتلَّخص هذه الخطوات بما يلي:

استعراض الأدبيات المتعلِّقة بالتكاليف المعيارية كأداة رقابة وتخطيط، والإطار النظري الذي انتهى إليه الباحثون، ثم قامت الباحثة بتبويب أسئلة الاستبانة حيث قامت بالاشتراك مع المشرف بمراجعتها للتأكُّد من شموليتها، وتغطيتها لجوانب الدِّراسة الأساسيَّة.

بعد ظهور مجالات الدراسة الرئيسية وفقراتها والتي شكَّلت البناء الأولي للاستبانة المشتقة أصلاً من الأدبيات والدراسات السابقة، قامت الباحثة بعرضها على احد المختصين للتأكُّد من تغطيتها، وشموليتها لجوانب الموضوع الأساسيَّة، ولزيادة القدرة على فهمها، وتطبيقها، ووضوحها، وإزالة الغموض عن عناصرها، حيث عرضت أداة الدِّراسة على عدد من الأساتذة الأكاديميين في جامعة اليرموك، كما تم عرضها على ثلاثة من المديرين الماليين

في الشركات الصناعية، حيث تمَّ الأخذ بملاحظاتهم، وتعديل أداة الدّراسة بموجبها، ويبين الملحق رقم (1) أداة الدّراسة بشكلها النهائي.

التعريف بأداة الدّراسة

تتكون أداة الدّراسة من إستبانة تم تصميمها من قبل الباحثة بالاعتماد بشكل اساسي على دراسةMaliah et. al,2005، وتكونت الإستبانة من قسمين تمثلت فيما يلي:

القسم الأوّل: هدف إلى جمع البيانات الديموغرافية عن أفراد عينة الدراسة واشتملت على العمر، والمؤهل العلمي، و وعدد سنوات الخبرة في العمل الحالي، وعدد سنوات الخبرة في العمل الحالي، والمسمى الوظيفي، بالإضافة إلى العمر.

القسم الثّاني: وقد تكون من جزئين: الاول يتكون من خمس مجالات تحتوي على (24) سؤالا موجها الى الشركات التي تستخدم نظام محاسبة التكاليف المعيارية، والجزء الثاني يحتوي على (11) سؤالا موجه الى الشركات التي لا تستخدم نظام التكاليف المعيارية، وقد تكونت مجالات القسم الثاني مما يلي :

المجال الأوّل: ويحتوي على (4) أسئلة تتعلّق بقياس مستوى أهمية استخدام نظام التكاليف المعيارية للإغراض الرقابة والتخطيط في الشركات الصناعية الاردنية، ومثل هذا المجال الفرضية الاول للدراسة.

المجال الثاني: ويحتوي على (4) اسئلة تتعلّق بقياس الطرق المستخدمة في الشركات الصناعية لوضع معايير المواد المباشرة والعمالة، ومثل هذا المجال الفرضية الثانية للدراسة.

المجال الثالث: ويحتوي على (3) اسئلة تتعلّق بقياس انواع المعايير المستخدمة في نظام التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية، ومثل هذا المجال الفرضية الثالثة للدراسة.

المجال الرابع: ويحتوي على (3) اسئلة تتعلّق بقياس الطرق المستخدمة لتحديد الانحرافات الواجب تحليلها والبحث عن اسبابها، ومثل هذا المجال الفرضية الرابعة للدراسة.

المجال الخامس: ويحتوي على (10) اسئلة تتعلّق بقياس مستوى أهمية استخدام انحرافات التكاليف المعيارية لأغراض الرقابة في الشركات الصناعية الاردنية، ومثل هذا المجال الفرضية الخامسة للدراسة.

المجال السادس: ويحتوي على (11) سؤالاً يتعلّق بقياس المعوقات التي تحول دون تطبيق طريقة التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية، ومثل هذا المجال الفرضية السادسة للدراسة.

وقد اشتملت أداة الدراسة على سؤالين مفتوحين الاول في المجال الثالث يتعلق باي معايير مستخدمة في نظام التكاليف المعيارية يراها المستجيب مهمة ومستخدمة في الشركات الصناعية، والثاني في المجال الرابع يتعلق بالطرق المستخدمة لتحديد الانحرافات الواجب تحليلها والبحث عن اسبابها ولم ترد في بنود أسئلة الاستبانة.

وبناءً على ما سبق يتضح ان استبانة الدراسة عبارة عن استبانتين، الاولى موجهة للشركات التي تستخدم نظام التكاليف المعيارية، والثانية للشركات التي لا تستخدم نظام التكاليف المعيارية، وبتالي سيتم التعامل معها على هذا الاساس عند اجراء التحليل الاحصائي لاداة الدراسة.

واستخدمت الباحثة في أداة الدراسة مقياساً مكوُناً من خمس درجات(1-5) من الإجابات حسب مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale)، وهو مقياس فئوي مكون من خمس درجات لتحديد درجة موافقة أفراد عينة الدراسة على كل فقرة من فقرات أداة الدراسة، وتحويلها إلى بيانات كمية يمكن قياسها إحصائياً، وتم إعطاؤها الأوزان النسبية الظاهرة في الجدول رقم (1).

جدول رقم (1)

درجات مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale) المستخدم في أداة الدراسة

درجة المقياس	درجة الموافقة	الوزن النسبي
معدومة/ لا تستخدم	1	%20-0
قليلة/ نادراً	2	%40-21
متوسطة/ احياناً	3	%60-41
كبيرة/ غالباً	4	%80-61
كبيرة جداً/ دائماً	5	%100-81

تمَّ تقسيم الأوساط الحسابيَّة إلى ثلاث فئات: (1- اقل من 2.5) تعني مستوى أهمية متدن، و(2.5-اقل من 3.5) تعني مستوى أهمية متوسط، و(3.5-5) تعني مستوى أهمية مرتفع.

أمَّا الانحراف المعياري فيعتبر مقبولاً عند النقطة (50%) من الوسط الحسابي (الانحراف المعياري/الوسط الحسابي)، فإذا تجاوز (50%) من المتوسط الحسابي يعني وجود تشتُت في الإجابات، أما إذا كان أقل من (50%) من الوسط الحسابي يعني تقارب إجابات عينة الدراسة، وعدم وجود تشتُت في الإجابات.

الاختبارات الخاصة بأداة القياس:

أولاً: صدق الأداة:

تم التأكُّد من أنَّ الأداة التي تمَّ استخدامها في هذه الدِّراسة تقيس فعلياً ما ينبغي قياسه، استخدمت الدراسة اختبارات صدق الأداة المستخدمة في العديد من الدرراسات السابقة ومنها (Sekaran,2003):

1. الصدق الظاهري (Face validity): ويهدف هذا الإختبار إلى التأكُّد من أنَّ العبارات التي تحتويها أداة الدراسة يمكن أن تؤدي إلى جمع البيانات بدقة، ولتحقيق ذلك قامت الباحثة بعرضها على احد المختصين من أعضاء هيئة التدريس في جامعة اليرموك، والمهنيين وذلك للتعرُّف على درجة وضوح العبارات المستخدمة التي تحتويها أداة الدراسة، وسهولتها، وانسجامها مع أهداف الدِّراسة، وقد كان للآرائهم وملحوظاتهم أبلغ الأثر في تنقيح وإعادة صياغة بعض الفقرات التي تعاني من صعوبة في الفهم.
2. صدق المحتوى (Content Validity): يقصد بهذا الصدق مدى تعبير فقرات كل مجال من مجالات الدِّراسة عن المجال الذي تنتمي إليه وقد إنصب الاهتمام على التأكُّد من أنَّ كل مجال من مجالات الدِّراسة ممثل بشكل دقيق بمجموعة من الفقرات التي تخصه، وأنَّ هذه الفقرات تقيس بالفعل هذا المجال (Sekaran,2003)، وتمَّ قياس صدق محتوى الإستبانة من خلال قياس العلاقة بين كل فقرة، وبين المجال الذي تنتمي إليه باستخدام معامل بيرسون للارتباط (Pearson Coefficient of Correlation)، وقد اعتمدت علاقات الارتباط التي تزيد عن (30%)، وكانت دلالتها الإحصائيَّة مهمة عند مستوى (0.05□□)(Nunnally, 1978)، والجدول رقم (2) يبيِّن هذه العلاقات.

جدول رقم (2)

معاملات ارتباط بيرسون الخاصة بقياس صدق المحتوى لأداة الدّراسة

المجال	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
اهمية استخدام نظام التكاليف المعيارية لاغراض الرقابة والتخطيط في الشركات الصناعية الاردنية	1	0.681(**)	0.000
	2	0.585(**)	0.000
	3	0.614(**)	0.000
	4	0.678(**)	00.00
الطرق المستخدمة في الشركات الصناعية لوضع معايير المواد المباشرة والعمالة.	1	0.799(**)	0.000
	2	0.829(**)	0.000
	3	0.776(**)	0.000
	4	0.383(**)	0.012
انواع المعايير المستخدمة في نظام التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية.	1	0.796(**)	0.000
	2	0.658(**)	0.000
	3	0.724(**)	0.000
الطرق المستخدمة لتحديد الانحرافات الواجب تحليلها والبحث عن اسبابها.	1	0.725(**)	0.000
	2	0.894(**)	0.000
	3	0.831(**)	0.000
اهمية استخدام انحرافات التكاليف المعيارية لاغراض الرقابة في الشركات الصناعية الاردنية	1	0.661(**)	0.000
	2	0.677(**)	0.000
	3	0.735(*)	0.030
	4	0.647(**)	0.000
	5	0.609(**)	0.000
	6	0.704(**)	0.000
	7	0.807(**)	0.000
	8	0.769(**)	0.000
	9	0.694(**)	0.001
	10	0.654(**)	0.003
المعوقات التي تحول دون تطبيق طريقة التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية الاردنية.	1	0.517(**)	0.002
	2	0.333(*)	0.045
	3	0.310(**)	0.005
	4	0.699(**)	0.000
	5	0.565(**)	0.000
	6	0.425(*)	0.012
	7	0.425(**)	0.000
	8	0.585(**)	0.005
	9	0.454(**)	0.007
	10	0.565(*)	0.030
	11	0.577(**)	0.003

** معامل الارتباط دال إحصائيا عند مستوى ($\alpha \leq 0.01$)　　* معامل الارتباط دال إحصائيا عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)

يبين الجدول السابق نتائج معامل ارتباط بيرسون بين فقرات كل مجال من مجالات الدراسة الخاصة بقياس التكاليف المعيارية كأداة رقابة وتخطيط في الشركات الصناعية الأردنية والمعوقات، وباستعراض قيم معاملات الارتباط ومستويات الدلالة يتبين وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين فقرات كل مجال من مجال الدراسة مما يشير إلى وجود صدق بنائي لهذه الفقرات ضمن المجال الخاص بها.

ثانياً: ثبات الاداة:

يقصد بثبات الأداة إمكانيَّة الحصول على نفس البيانات عند إعادة الدِّراسة باستخدام أداة الدِّراسة نفسها على الأفراد أنفسهم في ظل ظروف واحدة متشابهة (Sekaran,2003)، وقامت الباحثة بقياس ثبات الأداة بعد تقسيمها إلى ست مجالات، وذلك باستخدام مقياس الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا(Cronbach Alpha) لإجابات عينة الدِّراسة، وتُعد القيمة المقبولة إحصائياً لهذا المقياس (60%) فأكثر، ويتضح من نتائج تحليل البيانات في الجدول رقم (3) أنَّ نتيجة ثبات الفقرات عال، ويوضح الجدول التالي معامل الثبات كرونباخ ألفا لكل مجال من مجالات الدراسة، وللأداة ككل.

الجدول رقم (3)

معامل الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا لمجالات الدراسة وللأداة ككل

المجال	عدد الفقرات	معامل الاتساق الداخلي كرونباخ الفا
اهمية استخدام نظام التكاليف المعيارية لاغراض الرقابة والتخطيط في الشركات الصناعية الاردنية.	4	0.719
الطرق المستخدمة في الشركات الصناعية لوضع معايير المواد المباشرة والعمالة.	4	0.770
انواع المعايير المستخدمة في نظام التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية.	3	0.680
الطرق المستخدمة لتحديد الانحرافات الواجب تحليلها والبحث عن اسبابها.	3	0.752
اهمية استخدام انحرافات التكاليف المعيارية لاغراض الرقابة في الشركات الصناعية الاردنية	10	0.804
المعوقات التي تحول دون تطبيق طريقة التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية الاردنية.	11	0.656
للأداة ككل	**35**	**0.738**

يبين الجدول رقم (3) نتائج كرونباخ ألفا لكل مجال من مجالات الدراسة وباستعراض قيم كرونباخ ألفا المحسوبة نجد أنها كانت مرتفعة حيث كان أدناها في مجال المعوقات التي تحول دون تطبيق طريقة التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية الاردنية، حيث بلغت (0.656)، ونلاحظ أن ثبات فقرات أداة الدراسة ككل عال حيث بلغ (0.738)، ويدلُّ ذلك على ثبات عالٍ للإستبانة.

ثالثاً: اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات (اختبار كولمجروف – سـمرنوف (1-Sample K-S))

تم إجراء اختبار كولمجروف– سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لان معظم الاختبارات المعلمية تشترط ان يكون توزيع البيانات طبيعيا، ويبين الجدول رقم (4) نتائج الاختبار.

الجدول رقم (4)

اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogorov- Smirnov)

المجال	عنوان المجال	عدد الفقرات	قيمة Z	قيمة مستوى الدلالة
الأول	اهمية استخدام نظام التكاليف المعيارية لاغراض الرقابة والتخطيط في الشركات الصناعية الاردنية.	4	1.612	0.111
الثاني	الطرق المستخدمة في الشركات الصناعية لوضع معايير المواد المباشرة والعمالة.	4	0.877	0.425
الثالث	انواع المعايير المستخدمة في نظام التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية.	3	1.037	0.232
الرابع	الطرق المستخدمة لتحديد الانحرافات الواجب تحليلها والبحث عن اسبابها.	3	0.811	0.526
الخامس	اهمية استخدام انحرافات التكاليف المعيارية لاغراض الرقابة في الشركات الصناعية الاردنية	10	1.056	0.214
السادس	المعوقات التي تحول دون تطبيق طريقة التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية الاردنية.	11	1.033	0.237
	جميع الفقرات	**35**	**0.728**	**0.664**

يتضح من نتائج التحليل الإحصائي المبينة في جدول رقم (4) أن قيمة (مستوى الدلالة) أكبر من مستوى المعنوية (0.05) لجميع مجالات الدراسة، وهذا يشير إلى أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

الأساليب الإحصائيَّة المستخدمة في تحليل البيانات

لقد تمَّ الاستفادة من برنامج الحُزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية: (Statistical Package for Social Sciences (SPSS)) في تحليل البيانات التي تمَّ جمعها في هذه الدِّراسة، فقد استخدمت الدراسة عدة أساليب إحصائيَّة من أجل توظيف البيانات التي تمَّ الحصول عليها لتحقيق أهداف الدِّراسة، وفيما يلي أهم الأساليب التي تم استخدامها، ومبررات استخدام كلٍّ منها.

1- **اختبار معامل بيرسون للارتباط:** يعتبر هذا الاختبار من أكثر معاملات الارتباط شيوعاً، ويستخدم للكشف عن مدى وجود علاقة ارتباط بين متغيرين حيث يستدلُّ على وجود هذا الارتباط من خلال الأهميَّة الإحصائيَّة لقيمة هذا الارتباط (Nunnally,1978).

2- **اختبار الثبات:** استخدم هذا الاختبار بهدف التحقُّق من مقدار الاتساق الداخلي لأداة الدِّراسة كأحد المؤشرات على ثباتها، وقام الباحث بحساب معامل كرونباخ ألفا(Cronbach Alpha) لإجابات عينة الدِّراسة التي تمَّ الحصول عليها، وتُعد القيمة المقبولة إحصائيًّا لهذا العامل هي (60%) فأكثر (Sekaran, 2003)، وكلما كانت قيم كرونباخ ألفا عاليَّة كانت درجة الاتساق الداخلي عاليَّة، ومقبولة، ومؤشراً على ثبات أداة الدِّراسة.

3- **اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات (اختبار كولمجروف – سمرنوف (1-Sample K-S))** ويستخدم لمعرفة هل البيانات تتبع توزيع طبيعي أم لا، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لان معظم الاختبارات المعلمية تشترط ان يكون توزيع البيانات طبيعيا.

4- **الأساليب الإحصائيَّة الوصفيَّة (Descriptive Statistical Techniques):** تمَّ استخدام الأساليب الإحصائيَّة الوصفيَّة بشكل عام بهدف الحصول على قراءات عامة عن خصائص، وتركيبة عينة الدِّراسة، وتوزيعها، ومن الأساليب الإحصائيَّة الوصفيَّة التي تمَّ استخدامها

استخدام التوزيع التكراري(Frequency Distribution)، والنسب المئويَّة(Percentages)، والوسط الحسابي(Mean) وهو أحد مقاييس النزعة المركزيَّة الذي استخدم من أجل تحديد مستوى التكاليف المعيارية كاداة رقابة وتخطيط في الشركات الصناعية الأردنية لكلٍّ بند من بنود الاستبانة، وعليه يتمُّ تصنيف بنودها حسب درجة أهميتها وفقاً لمتوسطاتها الحسابيَّة، كما تمَّ استخدام الانحراف المعياري(Standard Deviation) الذي هو أحد مقاييس التشتُّت لقياس تشتُّت الإجابات حول المتوسطات الحسابيَّة لبنود الاستبانة المختلفة.

5- **اختبار (ت) للعينة المفردة (One Sample T–Test)**: يتم استخدام هذا الاختبار لمقارنة الأوساط الحسابية لعينة الدراسة بقيمة وسط حسابي فرضي، إذ يتم احتساب قيمة (T) واستخراج مستوى دلالتها، ونظرا لأن مقياس الدراسة للاتجاهات كان خماسيا فان قيمة الوسط الفرضي Test Value الذي تم المقارنة به هو (3)، فإذا كانت قيمة الدلالة أقل من أو تساوي (0.05) فإن هنالك فروقات دالة إحصائيا عن الوسط الفرضي، وقد تم استخدام هذا الاختبار في اختبار فرضيات الدراسة.

6- **تحليل التباين المتعدد (Multivariate Analysis of Variance (MANOVA:**
يستخدم هذا الاختبار لمعرفة فيما إذا كان هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين مجالات الدراسة (المتغيرات التابعة) والمتغيرات الديموغرافية (المتغيرات المستقلة).

خصائص عينة الدِّراسة

تكونت عينة الدراسة من (76) موظفاً مسئولاً عن محاسبة التكاليف من رؤساء اقسام التكاليف ومحاسبي التكاليف والمديرين الماليين، حيث بلغ عدد المديرين الماليين (12) مديراً مالياً و(60) محاسب تكاليف و(4) رؤساء اقسام تكاليف يعملون في الشركات الصناعية والتي شكلت عينة الدراسة، ويبين الجداول رقم (5) توزيع أفراد العينة تبعاً للمتغيرات الشخصية.

الجدول (5)

توزيع أفراد العينة تبعاً للمتغيرات الشخصية

المتغير	المستوى	الشركات التي تستخدم نظام التكاليف المعيارية		الشركات التي لا تستخدم نظام التكاليف المعيارية		المجموع		
		التكرار	النسبة المئوية	التكرار	النسبة المئوية	التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئوية المجمعة
العمر	اقل من 25 سنة	2	4.8	2	5.9	4	5.3	5.3
	25 سنة الى 35 سنة	10	23.8	8	23.5	18	23.7	28.9
	36 سنة الى 46 سنة	11	26.2	10	29.4	21	27.6	56.6
	أكثر من 46 سنة	19	45.2	14	41.2	33	43.4	100.0
	المجموع	**42**	**100.0**	**34**	**100.0**	**76**	**100.0**	
المؤهل العلمي	بكالوريوس	30	71.4	30	88.2	60	78.9	78.9
	ماجستير	11	26.2	4	11.8	15	19.7	98.7
	دكتوراه	1	2.4	0	0	1	1.3	100.0
	المجموع	**42**	**100.0**	**34**	**100.0**	**76**	**100.0**	
عدد سنوات الخبرة	اقل من 3 سنوات	2	4.8	2	5.9	4	5.3	5.3
	من 3 -6 سنوات	9	21.4	3	8.8	12	15.8	21.1
	من7-10 سنوات	10	23.8	14	41.2	24	31.6	52.6
	أكثر من 10 سنوات	21	50.0	15	44.1	36	47.4	100.0
	المجموع	**42**	**100.0**	**34**	**100.0**	**76**	**100.0**	
المسمى الوظيفي	رئيس قسم التكاليف	2	4.8	2	5.9	4	5.3	5.3
	محاسب تكاليف	34	81.0	26	76.5	60	78.9	84.2
	مدير مالي	6	14.3	6	17.6	12	15.8	100.0
	المجموع	**42**	**100.0**	**34**	**100.0**	**76**	**100.0**	

اولاً: العمر:

ويبيّن الجدول السابق توزيع عينة الدّراسة حسب العمر، وقد أشارت النتائج إلى أنّ (23.7%) من عينة الدراسة تتراوح أعمارهم (من 25 سنة الى 35 سنة)، بينما مثلت الفئة العمريّة (من 36 سنة الى 46 سنة) نسبة (27.6%) من أفراد العينة، وان افراد عينة الدراسة

التي تزيد أعمارهم عن (46) سنة كانت الفئة الاكبر ومثلت (43.4%) من عينـــة الدّراســـة، والذين أعمارهم أقل من (25) سنة فكانت الاقل ومثلت نسبة (5.3%) من أفراد العينة.

من خلال هذه النتائج يلاحظ أنّ غالبية أفراد عينة الدراسة حوالي 70% هم في أعمار ناضجة تؤهلهم من تقويم وفحص مستوى التكاليف المعيارية كأداة رقابة وتخطيط في الشركات الصناعية الأردنية بشكل أفضل، حيث يشير الجدول إلى أنّ نسبة أفراد عينة الدراسة التي تزيد اعمارهم عن (25 سنة) كانت (81.4%) ويمكن ربط هذه النتيجة مع عدد ســنوات الخبــرة والتي اشارت الى ان غالبية عينة الدراسة وبنسبة (94.7%) ولديهم خبــره تزيــد عــن (3) سنوات مما يدلُّ على إمكانيَّة الاعتماد على إجاباتهم.

ثانياً: المؤهل العلمي:

يبيِّن الجدول رقم (5) توزيع عينة الدِّراسة تبعاً لمتغير المؤهلات العلميَّة، وقــد أشــارت النتائج إلى أنَّ الغالبيَّة العظمى من عينة الدِّراسة وبنسبة (78.9%) هم مــن حملــة الــشهادة الجامعيَّة الأولى (بكالوريوس)، وكان هناك (19.7%) من حملة شهادة الماجستير، وأدني نسبة كانت لحملة شهادة الدكتوراه بنسبة (1.3%) من عينة الدراسة، في حين خلت عينة الدراسة من شهادة الدبلوم المتوسط.

ونلاحظ أنّ جميع أفراد عينة الدراسة يحملون الشهادة الجامعية الأولى فــأكثر، وهــذا يجعلهم مؤهلين للإجابة على بنود الإستبانة، ويمكن ربط هذه النتيجة مع سنوات الخبــرة التــي اظهرت ان معظم افراد عينة الدراسة لديهم خبرات عالية وان غالبيتهم يعملون بوظيفة محاسب تكاليف وهذا قد يشير إلى أنهُّم قد درسوا مفاهيم وأسس وأساليب محاســبة التكــاليف، خــلال مرحلتهم الجامعيَّة، مما يزيد من إدراكهم لأهمية موضوع هذه الدِّراسة.

ثالثا: عدد سنوات الخبرة:

يبين الجدول السابق توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة العمليَّة، حيث يبيِّن أنَّ هناك (79%) من أفراد عينة الدراسة تزيد خبرتهم عن (7) سنوات، وأن هذه الخبرات العالية تساعد على تقييم وفحص نظام التكاليف المعيارية المستخدم في الشركة والمعوقات التي تحول دون تطبيقة، و أنَّ ما نسبته (15.8%) تتراوح سنوات خبرتهم (من 3 سنوات إلى 6 سنوات)، بينما بلغت نسبة عينة الدِّراسة الذين تتراوح خبرتهم ما بين(من 7 سنوات إلى 10 سنوات) ما نسبته (31.6%)، بينما الفئة سنوات الخبرة (أكثر من 10 سنوات) شكلت النسبة الاكبر من عينة الدراسة وبلغت (47.4%)، وان الذين تقل خبرتهم عن (3) سنوات فكانت نسبتهم الاقل بلغت (5.3%).

كما يتبين أيضاً من الجدول أعلاه أنَّ نسبة أفراد عينة الدراسة الذين تزيد خبرتهم عن (3) سنوات كانت (94.7%)، ومن خلال ربط هذه النتيجة مع موضوع العمر والمؤهلات العلمية نستطيع القول أنَّ عينة الدراسة لديها القدرة على تقييم وفحص نظام التكاليف المعيارية المستخدم في الشركة والمعوقات التي تحول دون تطبيقة نظراً لخبرتهم العالية، ومؤهلاتهم العلميَّة.

رابعاً: المسمى الوظيفي:

يُظهر الجدول رقم (5) أنَّ (5.3%) من أفراد عينة الدراسة يعملون "رئيس قسم تكاليف"، وأنَّ الغالبية العظمي (78.9%) منهم كانوا يعملون "محاسب تكاليف"، والفئة المتبقيِّة بنسبة (15.8%) من عينة الدراسة كانت لهم تصنيفات مختلفة عن الفئات الموضوعة في الاستبانة، وهي مدير مالي، وهذا التّدرج الوظيفي له علاقة مباشرة بمهنة محاسبة التكاليف، ولعله من النقاط الإيجابيَّة التي تساعد على قياس وفحص نظام التكاليف المعيارية المستخدم في

الشركة والمعوقات التي تحول دون تطبيقة، ومما يجعل إجاباتهم أكثر دقة عن واقع الشركات التي يعملون فيها.

الجدول رقم (6)

توزيع الشركات عينة الدراسة تبعاً لفترة مراجعة المعايير المستخدمة في نظام التكاليف المعيارية

المتغير	المستوى	التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئوية المجمعة
مراجعة المعايير المستخدمة في نظام التكاليف المعيارية	شهري او ربعي	10	23.8	23.8
	نصف سنوي	16	38.1	61.9
	سنوي	3	7.1	69.0
	بشكل مستمر	13	31.0	100
	المجموع	42	100	

يظهر الجدول رقم (17) توزيع أفراد العينة الدراسة من الشركات الصناعية التي تستخدم انظمة التكاليف المعيارية حسب فترات مراجعة المعايير المستخدمة في نظام التكاليف المعيارية، حيث يبيّن أنّ هناك (23.8%) من الشركات عينة الدراسة تقوم بمراجعة المعايير المستخدمة في انظمة التكاليف المعيارية بشكل شهري او ربع سنوي، وأن هذه المراجعة تساعد الإدارة على مواكبة كل التطورات الحاصلة على التكاليف وتقليل الانحرافات ومعالجتها في فترات قصيرة، و أنّ ما نسبته (38.1%) من الشركات عينة الدراسة تقوم بمراجعة المعايير المستخدمة في انظمة التكاليف المعيارية بشكل نصف سنوي، بينما بلغت نسبة عينة الدّراسة التي تراجع المعايير المستخدمة بشكل سنوي ما نسبته (7.1%)، و نسبة (31%) تراجع المعايير بشكل مستمر.

الفصل الخامس

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

المقدمة

- مدى استخدام نظام التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية الاردنية

1- الشركات التي تستخدم نظام التكاليف المعيارية:

أ- اهمية استخدام نظام التكاليف المعيارية.

ب- الطرق المستخدمة لوضع معايير المواد المباشرة والعمالة.

ج- انواع المعايير المستخدمة في نظام التكاليف المعيارية.

د- الطرق المستخدمة لتحديد الانحرافات الواجب تحليلها والبحث عن اسبابها .

ه- اهمية استخدام انحرافات التكاليف التالية لاغراض الرقابة.

2 - الشركات التي لا تستخدم نظام التكاليف المعيارية :

أ- المعوقات التي تحول دون استخدام نظام التكاليف المعيارية.

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

المقدمة:

يعرض هذا الفصل أهم النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة، وتم عرض هذه النتائج ضمن مجموعتين، تتضمن المجموعة الأولى عرضاً وصفياً لنتائج إجابات عينة الدراسة عن أسئلة الاستبانة، أما المجموعة الثانية فتعرض نتائج إختبار فرضيات الدراسة.

في هذا القسم من التحليل تم فحص التكاليف المعيارية كأداة رقابة وتخطيط في الشركات الصناعية الأردنية، والمعوقات التي تحول دون استخدامها في تلك الشركات، كما تم فحص فيما إذا كان هناك فروق ذات دلالة في إجابات عينة الدراسة حول مجالات الدراسة تعزى للمتغيرات الديموغرافية (العمر، المؤهل العلمي، والمسمي الوظيفي، وعدد سنوات الخبرة).

مدى استخدام التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية الاردنية :

جدول (7)

توزيع الشركات عينة الدراسة تبعاً لاستخدام التكاليف المعيارية

المتغير	المستوى	التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئوية المجمعة
تستخدم الشركة نظام التكاليف المعيارية	نعم	42	55.3	55.3
	لا	34	44.7	100
	المجموع	76	100	

يُظهر الجدول رقم (6) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب استخدام التكاليف المعيارية، حيث تبين من الجدول أعلاه أنّ (55.3%) من الشركات الصناعية الاردنية عينة الدراسة تستخدم التكاليف المعيارية، وتتفق هذه النتائج مع نتائج دراسة (ابو معيلق، 2005) المطبقة على الشركات الصناعية في قطاع غزة حيث كانت النسبة حوالي 51 %،بينما لا تتفق مع دراسة (Maliah et. al 2005) المطبقة على الشركات الماليزية المحلية والشركات اليابانية

التابعة والحليفة لها فقد بلغت النسبة حوالي 70%من الشركات الماليزية المحلية أمـا بالنـسبة للشركات اليابانية التابعة والحليفة لها فقد بلغت النسبة حوالي 76 %،

ويلاحظ من الجدول السابق أنّ (44.7%) من الشركات الـصناعية الاردنيـة عينـة الدراسة لا تستخدم التكاليف المعيارية وانما يتم دمج محاسبة التكاليف مع المحاسبة المالية، وهذه النتيجة تتفق مع دراسة(ابو معيلق، 2005) حيث بلغت النسبة حـوالي 49%، ولاتتفـق مـع دراسة (Maliah et. al 2005) حيث بلغت النسبة حوالي 30% للشركات الماليزية و24% للشركات اليابانية التابعة والحليفة لها.

1- الشركات التي تستخدم نظام التكاليف المعيارية :

ا- اهمية استخدام نظام التكاليف المعيارية لاغراض الرقابة والتخطـيط فـي الـشركات الصناعية الاردنية

تنص الفرضيّة الأولى على انه "لا يوجد هناك أهمية لاستخدام نظام التكاليف المعيارية لاغراض الرقابة والتخطيط في الشركات الصناعية الاردنية".

يُبيّن الجدول رقم (7) المتوسطات الحسابيَّة، والانحرافات المعيارية لفقرات أهمية

المعيارية تساعد الادارة على اتخاذ القرارات عند المفاضلة بين السياسات البديلة فيما يتعلق بعمليات الانتاج والبيع نظرا للتغيرات الكثيرة التي تحصل في بيئة العمل والتي تضع امام الادارة خيارات وبدائل كثيرة.

ويوضح الجدول كذلك ان الفقرة رقم (1) والتي تنص على " استخدام التكاليف المعيارية في مراقبة التكاليف وتقييم الأداء" حيث جاءت في المرتبة الثانيَّة من حيث أهمية استخدام نظام التكاليف المعيارية لاغراض الرقابة والتخطيط، وذلك بوسط حسابي (3.81) بنسبة (76.19%) وهي تقع ضمن درجة الاهمية العالية، وانحراف معياري (0.92)، وقد يدلُ على

وجاء في المرتبة الثالثة من حيث الأهميَّة الفقرة رقم (2) والتي تنص على "أن استخدام نظام التكاليف المعيارية يؤدي الى عملية الرقابة التخطيط على عملية "احتساب تكلفة المخزون"، وذلك بمتوسط حسابي (3.79) بنسبة (75.71%)، وهي تقع ضمن الدرجة عاليـــة الاهميـــة، وانحراف معياري (0.72)، وقد يفسر ذلك بان الشركات عينة الدراسة تدرك باهمية اســتخدام نظام التكاليف المعيارية لاغراض الرقابة والتخطيط لحجم وقيمة المخزون السلعي الذي تحتفظ به الشركة سواء كان مواد اولية اوا نتاج تحت التشغيل اوتام الـصنع، ممـــا يـــشير ايـــضا ان الشركات تحاول من خلال استخدام نظام التكاليف المعيارية تخفيض تكلفة الاحتفاظ بـــالمخزون الى ادنى مستوى لها للمحافظة على السعر وحجم المبيعات المتوقع.

ويشير الجدول إلى أنَّ أقل الفقرات أهمية من وجهة نظر عينة الدراسة فـــي الـــشركات التي تستخدم التكاليف المعيارية كانت الفقرة رقم (4) والتي تنص على " إســـتخدام التكـــاليف المعيارية يساعد في التخطيط وإعداد الموازنات" وذلك بمتوسط (3.38) بنـــسبة (76.62%) وهي تقع ضمن الدرجة المتوسطة الاهمية، وانحراف معياري (0.82)، وقد يعزى ذلك الى ان هناك اهمية للتكاليف المعيارية في الشركات الصناعية نظرا لمساهمتها في عمليـــة التخطـــيط لتكلفة المنتج من تكلفة المواد المتوقعة والاجور والتكاليف الصناعية غير المباشرة قبـــل البـــدء بالانتاج بحيث تساعد على فرض الرقابة المباشرة وغير المباشرة على عملية الانفاق لعناصـــر التكلفة داخل الشركة والحد من الانحرافات.

وبشكل عام تشير النتائج إلى أنَّ نسبة متوسط أهمية استخدام نظام التكاليف المعياريـــة لاغراض الرقابة والتخطيط في الشركات الصناعية الاردنية كانت ضمن الدرجة العالية، حيـــث بلغ درجة تأثيرها (3.70) بنسبة (74%)، وهذا يشير إلى أن هناك أهمية كبيرة لاستخدام نظام التكاليف المعيارية لاغراض الرقابة والتخطيط في الشركات الصناعية الاردنية لما لها من دور

بارز في ضبط التكاليف وتقليل الانحرافات وتوفير المواد والعمالة اللازمة قبل البدء بعملية الانتاج، وأنَّ الانحراف المعياري كان منخفضاً (0.51)، وهذا يشير إلى تقارب الآراء، وعدم وجود تشتُّت كبير بين إجابات رؤساء الاقسام ووالمحاسبين والمديرين الماليين عينة الدراسة حول أهمية استخدام نظام التكاليف المعيارية لاغراض الرقابة والتخطيط في الشركات الصناعية الاردنية.

اختبار الفرضيَّة الأولى:

تنص الفرضية الأولى على انه "لا يوجد هناك أهمية لاستخدام نظام التكاليف المعيارية لاغراض الرقابة والتخطيط في الشركات الصناعية الاردنية"، ولاغراض اختبار هذه الفرضية فقد تم استخدام اختبار (t) للعينة المفردة (One Sample T-Test)، ويتضح من نتائج الاختبار في جدول رقم (8) ان قيمة (t) كانت دات دلالة احصائية عند مستوى (1%) وعليه سيتم رفض الفرضية الأولى، مما يشير الى ان هناك أهمية لاستخدام نظام التكاليف المعيارية لاغراض الرقابة والتخطيط في الشركات الصناعية الاردنية وبدرجة عالية.

الجدول رقم (9)

اختبار(t) للعينة المفردة لمجال فقرات أهمية لاستخدام نظام التكاليف المعيارية لاغراض الرقابة والتخطيط في الشركات الصناعية الاردنية

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (t) المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة الإحصائية Sig
أهمية لاستخدام نظام التكاليف المعيارية لاغراض الرقابة والتخطيط في الشركات الصناعية الاردنية	3.70	0.51	8.877	41	0.000

ب- الطرق المستخدمة لوضع معايير المواد المباشرة والعمالة :

تنص الفرضيَّة الثانية على انه "لا يوجد هناك طرق مستخدمة لوضع معايير المواد المباشرة والعمالة في الشركات الصناعية الاردنية".

يُبيّن الجدول رقم (9) المتوسطات الحسابيَّة، والانحرافات لفقرات مجال الطرق المستخدمة لوضع معايير المواد المباشرة والعمالة في الشركات الصناعية الاردنية مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب أهميتها وفق المتوسطات الحسابية.

يلاحظ من الجدول أنَّ آراء أفراد عينة الدراسة من رؤساء ومحاسبي التكاليف والمديرين الماليين في الشركات الصناعية الاردنية متوسطة الأهميَّة تجاه جميع الفقرات، ومتدنية الأهميَّة تجاه الفقرة (2) فقط، وأشارت النتائج إلى أنَّ أكثر الطرق استخداما لوضع معايير المواد المباشرة والعمالة في الشركات الصناعية كانت الفقرة رقم (4) والتي تنص على استخدام " معايير تعتمد على متوسط الاستخدام التاريخي (average of historic usage)"، وذلك بمتوسط حسابي (2.67) بنسبة (55.25%)، وهي تقع ضمن درجة الاستخدام المتوسطة، وانحراف معياري (0.76)، وهذا يفسر بان استخدام المعايير التي تعتمد على البيانات التاريخية غير مستخدمة بشكل كبير في الشركات نظرا لاطلاع عينة الدراسة على الطرق الحديثة والتطورات الحاصلة في هذا المجال والتى تساعد على وضع المعايير التي تتعلق بالمواد المباشرة والعمالة كاعتمادهم على برامج التكاليف الحديثة التي يكون مستوى الانحراف والاخطاء بها شبة معدوم في تحديد سلوك عناصر التكلفة، كما يفسر استخدام بعض الشركات عينة الدراسة للمعايير التاريخية الى سهولة تحقيقها وقبولها لدى العاملين.

وجاء في الأهمية الثانية من حيث الاستخدام الفقرة رقم (3) والتي تنص على استخدام طرق تتعلق بـ" معايير تعتمد على دراسات تقنيات العمل (work study techniques)" بمتوسط حسابي بلغ (2.69) بنسبة (53.8%)، وهي نسبة متوسطة الأهمية، وإنحراف معياري

(1.07)، مما يفسر ان الشركات عينة الدراسة تقوم باستخدام معايير يتم اعدادها بنــاء علــى دراسة ظروف العمل داخل الشركة وتتضمن الهدر والفاقد من عناصر التكلفة والتي لا يمكــن تجنبها في ظل ظروف وطبيعة عمل الشركة، وتعتبر هذه المعايير قابلة للتطبيق لانها تستند الي واقع الشركة وظروفها التشغيلية.

الجدول رقم (10)

اتجاهات عينة الدّراسة حول طرق مستخدمة لوضع معايير المواد المباشرة والعمالة في الشركات الصناعية الأردنية

الرتبة	الرقم	الـفـقـرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة الأهميّة
1	4	معايير تعتمد على متوسط الاستخدام التاريخي (average of historic usage)	2.76	0.76	55.24	متوسطة
2	3	معايير تعتمد على دراسات تقنيات العمل (work study techniques)	2.69	1.07	53.81	متوسطة
3	1	معايير تعتمد على الطرق الهندسية (standards based on design / engineering studies)	2.50	1.21	50.00	متوسطة
4	2	معايير مبنية على التجربة (observations based on trial runs)	2.33	0.90	46.67	متدنية
		الاتـــجـــاه الــعـــام	**2.57**	**0.71**	**51.43**	**متوسطة**

و جاء في المرتبة الثالثة من حيث الاستخدام الفقرة رقم (1) والتي تنص على استخدام "معايير تعتمد على الطرق الهندســـية (standards based on design / engineering studies)"، وذلك بمتوسط حسابي (2.50) بنسبة (50%)، وهي تقع ضمن الدرجة متوسطة الاستخدام، وانحراف معياري (1.21)، وقد يشير ذلك الى عدم امتلاك الـــشركات الـــصناعية الاردنية للبرامج الهندسية اللازمة نظرا لارتفاع تكاليفها وحاجتها الى مختصين لادارتها بحيث

تبتعد الشركات عند وضع معايير المواد والعمالة عن استخدام هذه الطرق التي تحدد التكلفة باستخدام تقديرات هندسية واساليب علمية واحصائية والاكتفاء بالطرق التقليدية لتحديد عناصر التكاليف ووضع المعايير الخاصة بها مثل استخدام المعايير المبنية على البيانات التاريخية في التنبؤ بحجم المواد والعمالة.

ويلاحظ من الجدول رقم (9) أنَّ أقل المعايير أهميَّة واستخداماً لوضع معايير المواد المباشرة والعمالة في الشركات الصناعية الاردنية من وجهة نظر رؤساء ومحاسبي التكاليف والمديرين الماليين كانت الفقرة (2) والتي تتعلق باستخدام "معايير مبنية على التجربة (observations based on trial runs)"، بمتوسط حسابي (2.33) بنسبة (46.67%)، وهي تقع ضمن الدرجة متدنية الاستخدام، والانحراف المعياري (0.90)، وهذا يعني أن أفراد العينة يرون بأنه لا يمكن الاعتماد على المعلومات التي توفرها التجارب والمحاولات للتوصل الى معايير ذات جدوى واهمية لتحديد طرق تقدير عناصر التكلفة، كما ان المعايير المبنية على التجربة تكون اكثر تكلفة.

وتشير النتائج الإجمالية إلى أنَّ نسبة متوسط أراء رؤساء ومحاسبي التكاليف والمديرين الماليين في الشركات الصناعية الاردنية عينة الدراسة حول طرق مستخدمة لوضع معايير المواد المباشرة والعمالة في الشركات الصناعية الاردنية كانت (2.57) بنسبة (51.43%)، وهي تقع ضمن درجة الاستخدام متوسطة، وانحراف معياري (0.71) والذي يعني أنَّ رؤساء ومحاسبي التكاليف والمديرين الماليين في الشركات الصناعية الاردنية يستخدمون طرق مختلفة لوضع معايير المواد المباشرة والعمالة في الشركات الصناعية الاردنية، مما يؤدي إلى تحديد تكلفة المنتجات من مواد مباشرة واجور وتكاليف صناعية غير مباشرة بالاعتماد على مجموعة

من المعايير ذات العلاقة بالتكاليف المعيارية مما يساعد على تقليل الانحرافات في عناصر التكالفة وبتالي القيام بعملية التسعير الجيدة في ظل الظروف التنافسية في الاسواق.

اختبار الفرضيَّة الثانية:

تنص الفرضية الثانية على انه "لا يوجد هناك طرق مستخدمة لوضع معايير المواد المباشرة والعمالة في الشركات الصناعية الاردنية"، ولاغراض اختبار هذه الفرضية فقد تم استخدام اختبار (t) للعينة المفردة (One Sample T-Test)، ويتضح من نتائج الاختبار في الجدول رقم (10) ان قيمة (t) كانت ذات دلالة احصائية عند مستوى (1%) وعليه سيتم رفض الفرضية الثانية مما يشير الى أن هناك طرق مستخدمة في الشركات الصناعية الاردنية لوضع معايير المواد المباشرة والعمالة.

الجدول رقم (11)

اختبار(t) للعينة المفردة لمجال طرق مستخدمة لوضع معايير المواد المباشرة والعمالة في الشركات الصناعية الاردنية

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (t) المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة الإحصائية Sig
طرق مستخدمة لوضع معايير المواد المباشرة والعمالة في الشركات الصناعية الاردنية	2.57	0.71	3.913	41	0.000

ج- انواع المعايير المستخدمة في نظام التكاليف المعيارية.

تنص الفرضيَّة الثالثة على انه "لا يوجد هناك معايير مستخدمة في نظام التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية الاردنية".

يُبيّن الجدول رقم (11) المتوسطات الحسابيَّة، والانحرافات لفقرات انواع المعايير المستخدمة في نظام التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية الاردنية مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب أهميتها وفق المتوسطات الحسابية.

كما يبيِّن الجدول أنَّ آراء رؤساء اقسام ومحاسبي التكاليف والمديرين الماليين في الشركات الصناعية الاردنية كانت متوسطة الاهمية، حيث أشارت النتائج إلى أنَّ أكثر المعايير أهميَّة واستخداماً كانت الفقرة رقم (3) والتي تنص على استخدام " معدل معايير الأداء السابقة (تاريخية) (average past performance standards) " في نظام التكاليف المعيارية، وذلك بمتوسط (3.29) بنسبة (65.71%)، وانحراف معياري (0.64)، وذلك نظراً لملائمة معدل الاداء السابقة (التاريخية) لحد ما لتحديد التكلفة في المستقبل ولبساطتة وقلة تكلفة هذا النوع من المعايير وسهولة تطبيقة، نظرا لانها تعتمد على بيانات التكاليف الفعلية التي تحققت في تلك الفترات مما يجعل عامل الخبرة السابقة التي اكتسبها القائمين على التنفيذ من مسؤولي إنتاج تنفيذيين وغيرهم أحد العوامل المهمة في إعداد المعايير وهي تشبه المعايير المتوقعة وتشترك معه في كونها تعتمد على الماضي من خلال اعتمادها على الأداء الفعلي المتحقق خلال السنوات السابقة مع ما قد يتضمنه ذلك الأداء من عوامل الهدر والإسراف غير المقبولة، ونظرا لتوفر البيانات التاريخية في الشركات الصناعية وسهولة حسابها يجعل الشركات تتمسك بهذا النوع من المعايير.

وفي المرتبة الثانية جاء استخدام الفقرة رقم (1) والتي تنص على استخدام "معايير الكفاءة القصوى (المثالية) (maximum efficiency standards)" في نظام التكاليف المعيارية

بمتوسط بلغ (3.12) بنسبة (62.38%) وهي نسبة متوسطة الاستخدام، وانحراف معياري(0.92)، وهذا يشير الى ان الشركات تسعى الى تحفيز العاملين للوصول الى اعلى مستوى من الكفاءة الانتاجية، بالرغم من ان هذه المعايير تتضمن الحد الادني من الهدر او ضياع في الموارد، وان عينة الدراسة تدرك بان هذه المعايير ليس من الممكن تحقيقها بسهولة وذلك لعدم أخذها في الاعتبار بعض الأحداث التي من الممكن وقوعها أثناء عملية التشغيل وتؤدي إلى حدوث بعض الوحدات التالفة بسبب الأعطال المفاجئة أو الأخطاء البشرية فلذلك جاء استخدام هذه المعايير بدرجة استخدام متوسطة في الشركات الصناعية عينة الدراسة.

الجدول رقم (12)

اتجاهات عينة الدّراسة حول انواع المعايير المستخدمة في نظام التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية الاردنية

الرتبة	الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة الأهميّة
1	3	معدل معايير الأداء السابقة (تاريخية) (average past performance standards)	3.29	0.64	65.71	متوسطة
2	1	معايير الكفاءة القصوى (المثالية) (maximum efficiency standards)	3.12	0.92	62.38	متوسطة
3	2	معايير يمكن التوصل إليها ولكن بصعوبة (واقعية) (achievable but difficult to attain)	2.81	0.77	56.19	متوسطة
		الاتجاه العام	3.07	0.52	61.43	متوسط

ويلاحظ من الجدول رقم (11) أيضاً، أنَّ أقل المعايير استخداماً في نظام التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية الاردنية من وجهة نظر رؤساء اقسام ومحاسبي التكاليف والمدراء الماليين كانت الفقرة رقم (2) والتي تنص على استخدام " معايير يمكن التوصل إليها ولكن بصعوبة (واقعية) (achievable but difficult to attain)" في نظام التكاليف

المعيارية، بمتوسط حسابي (2.81) بنسبة (56.19%)، وهي تقع ضمن درجة الاستخدام المتوسطة، والانحراف المعياري (0.77)، وهذا يعني أن عدم وجود اهتمام كافي بالجوانب الفنية والعلمية لظروف النشاط الانتاجي هي التي تحول دون استخدام المعايير الواقعية كونها تمثل متطلب اساسي لاستخدامها.

وبشكل عام تشير النتائج الإجمالية إلى أنَّ نسبة متوسط أراء رؤساء ومحاسبي التكاليف والمديرين الماليين في الشركات الصناعية الاردنية عينة الدراسة حول انواع المعايير المستخدمة في نظام التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية الأردنية كانت (3.07) بنسبة (61.43%)، وهي تقع ضمن درجة الاستخدام المتوسطة، وانحراف معياري (0.52) والذي يعني أنَّ رؤساء ومحاسبي التكاليف والمديرين الماليين في الشركات الصناعية الاردنية يستخدمون انواع مختلفة من المعايير في نظام التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية الاردنيـة بمـا يتناسـب مـع الظروف المالية الخاصة بكل شركة من حيث حجم الانتاج وحجم التكلفة.

اختبار الفرضيَّة الثالثة:

تنص الفرضية الثالثة على انه "لا يوجد هناك معايير مستخدمة فـي نظـام التكـاليف المعيارية في الشركات الصناعية الاردنية"، ولاغراض اختبار هذه الفرضية فقد تـم استـخدام اختبار (t) للعينة المفردة (One Sample T-Test)، ويتبين من نتائج الاختبار في الجـدول رقم (12) ان قيمة (t) كانت ذات دلالة احصائية عند مـستوى (1%) وعليـه سـيتم رفـض الفرضية الثالثة مما يشير الى أن هناك معايير مستخدمة في نظام التكـاليف المعياريـة فـي الشركات الصناعية الاردنية.

الجدول رقم (13)

اختبار(t) للعينة المفردة لمجال انواع المعايير مستخدمة في نظام التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية الاردنية

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (t) المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة الإحصائية Sig
انواع المعايير المستخدمة في نظام التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية الاردنية	3.07	0.52	0.884	41	0.000

د-الطرق المستخدمة لتحديد الانحرافات الواجب تحليلها والبحث عن اسبابها.

تنص الفرضيَّة الرابعة على انه "لا يوجد هناك طرق مستخدمة لتحديد الانحرافات الواجب تحليلها والبحث عن اسبابها في الشركات الصناعية الاردنية".

يُبيّن الجدول رقم (13) المتوسطات الحسابيَّة، والانحرافات المعياريَّة لمجال الطرق المستخدمة لتحديد الانحرافات الواجب تحليلها والبحث عن اسبابها في الشركات الصناعية الاردنية مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب أهميتها وفقاً للمتوسطات الحسابية.

يُظهر الجدول أنَّ أراء رؤساء ومحاسبي التكاليف والمديرين الماليين في الشركات الصناعية الاردنية عينة الدراسة، جاءت متوسطة الأهميَّة تجاه جميع الفقرات المتعلِّقة بالطرق المستخدمة لتحديد الانحرافات الواجب تحليلها والبحث عن اسبابها في الشركات الصناعية الاردنية، وأشارت النتائج إلى أنَّ أكثر الطرق استخداماً لتحديد الانحرافات كانت الفقرة (3) والتي تنص على استخدام الطرق "إذا تجاوز مقدار الانحراف نسبة محددة من المعيار" بمتوسط حسابي (3.43) بنسبة (68.57%)، وانحراف معياري (0.89)، وهذا يعني أن رؤساء ومحاسبي التكاليف والمديرين الماليين في الشركات الصناعية الاردنية عينة الدراسة لا يستخدمون طرق محددة لتحديد الانحرافات بل يتم استخدامها فقط عندما تتجاوز هذه الانحرافات نسبة معينة من قيمة المواد والاجور والتكاليف الصناعية غير المباشرة المخطط لها وذلك يعتبر اكثر الطرق مصداقية وواقعية.

كما ان الفقرة رقم (2) والتي تنص على استخدام الطرق "إذا تجاوزت القيمة المالية للانحراف مبلغ محدد" حيث احتلت المرتبة الثانية بوسط حسابي (3.40) بنسبة (68.10%)، وهي تقع ضمن درجة الاستخدام المتوسطة، وبانحراف معياري (0.83)، وهذا مايفسر نتيجة الفقرة السابقة بان الشركات لا تستخدم طرق محددة لتحديد الانحرافات والبحث عن اسبابها الا بعد ظهور إنحرافات بنسب وقيم محددة عما هو مخطط له، فاذا تجاوزت الانحرافات هذا الحد او القيمة تسعى الشركة الى البحث عن طرق معينة لتحديد اسباب الانحراف ومكان ارتكابه والجهة المسئولة عن مصدر الانحراف وتحاول ايجاد الحلول المناسبة له.

الجدول رقم (14)

اتجاهات عينة الدِّراسة حول الطرق المستخدمة لتحديد الانحرافات الواجب تحليلها والبحث عن اسبابها في الشركات الصناعية الاردنية

الرتبة	الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة الأهمية
1	3	إذا تجاوز مقدار الانحراف نسبة محددة من المعيار (where the variance exceeds a given percentage of standards)	3.43	0.89	68.57	متوسطة
2	2	إذا تجاوزت القيمة المالية للانحراف مبلغ محدد (where the variance exceeds a specific monetary amount)	3.40	0.83	68.10	متوسطة
3	1	بناء على طلب الإدارة (لا يوجد طريقة رسمية) (decisions based on managerial judgment	3.38	0.79	67.62	متوسطة
		الاتجاه العام	3.40	0.68	68.10	متوسطة

اما أقل الطرق استخداماً من وجهة نظر رؤساء ومحاسبي التكاليف والمديرين الماليين في الشركات الصناعية عينة الدراسة كانت الفقرة رقم (1) والتي تنص على استخدام الطرق لتحديد الانحرافات والواجب تحليلها والبحث عن اسبابها "بناء على طلب الإدارة (لا يوجد طريقة رسمية)"، وذلك بمتوسط حسابي(3.38) بنسبة (67.62%)، وهي تقع ضمن درجة

الاستخدام المتوسطة، وانحراف معياري (0.79)، وهذا يدل على وجود تدخلات الى حداً ما من قبل ادارات بعض الشركات في عدم تحديد طريقة معتمدة ومستخدمة لتحديد الانحرافات الواجب تحليلها والبحث عن اسبابها وذلك رغبة منها في عدم اظهار الانحرافات الغير مرغـوب بهـا للظهور امام المساهمين ومستخدمي القوائم المالية بمظهر جيد، وخاصة ان المعايير التي تريدها الادارة قد تختلف عن تلك التي تحددها تقديرات المهندسين والفنيين.

وبشكل عام تشير نتائج الجدول رقم (13) إلى أنَّ نسبة متوسـط الطـرق المـستخدمة لتحديد الانحرافات الواجب تحليلها والبحث عن اسبابها في الشركات الصناعية الاردنية كانـت (3.40) بنسبة (68.10%)، وهي تقع ضمن الدرجة المتوسـطة، والـذي يعنـي أنَّ رؤسـاء ومحاسبي التكاليف والمديرين الماليين يدركون تماماً أهمية الطرق المختلفة التي يتم اسـتخدامها في حساب نسب الانحرافات وحسب الظروف الخاصة بكل شركة لتحديد الانحرافات الواجـب تحليلها والبحث عن اسبابها.

اختبار الفرضيَّة الرابعة:

تنص الفرضية الرابعة على انه " لا يوجد هناك طرق مستخدمة لتحديـد الانحرافـات الواجب تحليلها والبحث عن اسبابها في الشركات الصناعية الاردنية "، ولاغراض اختبار هـذه الفرضية فقد تم استخدام اختبار (t) للعينة المفردة (One Sample T-Test)، ويبين الجـدول رقم (14) نتائج هذا الاختبار.

الجدول رقم (15)

اختبار(t) للعينة المفردة لمجال الطرق المستخدمة لتحديد الانحرافات الواجب تحليلها والبحث عن اسبابها في الشركات الصناعية الاردنية

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (t) المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة الإحصائية Sig
الطرق المستخدمة لتحديد الانحرافات الواجب تحليلها والبحث عن اسبابها في الشركات الصناعية الاردنية	3.40	0.68	3.830	41	0.000

يظهر الجدول رقم (14) ان قيمة (t) كانت دات دلالة احصائية عند مستوى (1%) وعليه يتم رفض الفرضية الرابعة، مما يدل على وجود طرق مستخدمة لتحديد الانحرافات الواجب تحليلها والبحث عن اسبابها في الشركات الصناعية الاردنية.

ه-اهمية استخدام انحرافات التكاليف لاغراض الرقابة في الشركات الصناعية الاردنية.

تنص الفرضيَّة الخامسة على انه "لا يوجد هناك أهمية لاستخدام انحرافات التكاليف لاغراض الرقابة في الشركات الصناعية الاردنية".

يُبيّن الجدول رقم (15) المتوسطات الحسابيَّة، والانحرافات المعياريَّة لمجال أهمية استخدام انحرافات التكاليف المعيارية لاغراض الرقابة في الشركات الصناعية الاردنية، مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب أهميتها وفقاً للمتوسطات الحسابية.

يُظهر الجدول أنَّ آراء عينة الدِّراسة والمتعلقة بأهمية استخدام انحرافات التكاليف لاغراض الرقابة في الشركات الصناعية الاردنية، جاءت عالية الأهميَّة تجاه جميع الفقرات باستثناء الفقرات (6، 4، 3) كانت متوسطة الأهميَّة، وأشارت النتائج إلى أنَّ أكثر انحرافات التكاليف اهمية لاغراض الرقابة كانت الفقرة رقم (10) والتي تتعلق بانحرافات "سعر البيع (sales price) " بمتوسط حسابي (4.67) بنسبة (93.33%)، وهي تقع ضمن درجة الاهمية العاليَّة، وبانحراف معياري (0.61)، ويعزى ذلك إلى أنه في ظل ظروف المنافسة الشديدة

يتطلب تحديد اسعار بيع المنتجات قبل البدء في عملية الانتاج حيث تعتبر التكاليف اهم محددات السعر، لذا تدرك عينة الدراسة أهمية التكاليف المعيارية في تحديد سعر المنتج من خلال مواصفات محددة للمواد والعمل وباقي العناصر الصناعية غير المباشرة، حيث تكون في هذه الحالة أساساً موضوعياً لتحديد سعر البيع المستهدف خصوصاً المنتجات التي يتم إنتاجها حسب الطلب، حيث يمثل تسعير تلك المنتجات أمر في غاية الأهمية في ظل المنافسة الشديدة بين المنتجات، ولذلك فإن تسعير تلك المنتجات حسب التكلفة المعيارية المتوقعة للمنتج قد يكون أفضل وسائل التسعير لان التكاليف المعيارية يتم إعدادها وفق معايير فنية وهندسية وأساليب علمية مع عدم إغفال الخبرة السابقة في هذا المجال ويؤدي ذلك الى التقليل من انحرافات سعر بيع المنتجات.

وان الفقرة رقم (9) والتي تتعلق باهمية استخدام انحرافات "حجم المبيعات (sales volume)" لاغراض الرقابة حيث احتلت المرتبة الثانية بوسط حسابي (4.57) بنسبة (91.43%)، وانحراف معياري (0.67)، وقد يدل ذلك على أهمية محافظة الشركات الصناعية على حجم معين من المبيعات لان نجاح ادارة الشركة يقاس بحجم الارباح السنوية التي تحققها، فقيام الشركات بالمحافظة على مستوى معين لتكاليف الانتاج من تكلفة المواد الاولية المستخدمة والاجور والمصاريف الصناعية الغير مباشرة بحيث يكون ضمن المستوى المخطط له وتدخل الادارة عند وجود الانحرافات يساعد ادارة الشركات في المحافظة على السعر المعياري الموضوع لهذه المنتجات وبتالي الحصول على المبيعات المتوقعة خلال العام، وان الشركات الصناعية تدرك بان وجود انحراف بالمبيعات يعني وجود انحرافات في عملية التسعير التي يعتمد التكاليف اساسا لها، وقد تكون هذه الانحرافات ناتجة عن راتفاع في التكلفة وبتالي ارتفاع

الاسعار مما قد يؤثر على حجم المبيعات المتوقع وخاصة في ظل المناسبة الشديدة بين الشركات.

الجدول رقم(16)

اتجاهات عينة الدّراسة حول أهمية استخدام انحرافات التكاليف لاغراض الرقابة في الشركات الصناعية الاردنية

الرتبة	الرقم	الـفـقـرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة الأهميّة
1	10	سعر البيع (sales price)	4.67	0.61	93.33	عالية
2	9	حجم المبيعات (sales volume)	4.57	0.67	91.43	عالية
3	2	كمية المواد المستعملة (material usage)	4.17	0.62	83.33	عالية
4	1	سعر المواد (material price)	4.00	0.70	80.00	عالية
5	8	كفاءة التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة(fixed overhead volume efficiency)	3.83	0.91	76.67	عالية
6	5	كفاء العمالة (labor efficiency)	3.81	0.74	76.19	عالية
7	7	حجم التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة (fixed overhead volume)	3.64	0.93	72.86	عالية
8	6	كفاء التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة (variable overhead efficiency)	3.43	0.80	68.57	متوسطة
9	4	معدل الأجر (wage rate)	2.98	0.81	59.52	متوسطة
10	3	مزيج المواد (material mix)	2.50	1.13	50.00	متوسطة
		الاتـجـاه الـعـام	**3.76**	**0.49**	**75.19**	**عالية**

أمّا في المرتبة الثّالثة من حيث الأهمية فقد جاءت الفقرة رقم (2) والتي تتعلق باستخدام انحرافات "كمية المواد المستعملة (material usage)" لاغراض الرقابة بمتوسط (4.17) أي نسبة (83.33%) وهي تقع ضمن درجة عالية الأهمية، وانحراف معياري (0.62)، ويعـزى ذلك إلى اهمية عنصر المواد بالنسبة للادارة والذي يشكل عنصر التكلفة الاكبر في الانتاج، وان الادارة تدرك بان حدوث الانحراف في كمية المواد المستخدمة قد يكون ناتجا عن عـدم دقـة

المعايير المستخدمة في تحديد كمية المواد التي تدخل في العملية الانتاجية وكمية الهدر المسموح بها والتي تؤدي الى ارتفاع تكلفة الوحدة المنتجة وهنا تعمل الادارة على التدخل فورا عند حدوث هذا الانحراف للمحافظة على مستوى معين من كمية المواد الداخلة في تصنيع الوحدة الواحدة وبنفس التكلفة وللمحافظة على السعر المعياري الموضوع لهذه الوحدة.

وان أقل انحرافات التكاليف أهميَّة واستخداما لاغراض الرقابة من وجهة نظر رؤساء اقسام ومحاسبي التكاليف والمدريرين الماليين في الشركات الصناعية الاردنية عينة الدراسة كانت الانحرافات التي نصت عليها الفقرة (3) والتي تتعلق بالانحرافات "مزيج المواد (material mix)"، وذلك بمتوسط حسابي(2.50) بنسبة (50%)، وهي تقع ضمن درجة الاستخدام المتوسطة، وانحراف معياري (1.13)، وهذا يشير الى تدخل الشركات عينة الدراسة عند وجود انحراف في الهيكل النسبي للمواد الداخلة في منتج معين تقوم بانتاجة، حيث ان تلك المواد تدخل في التركيبة الصناعية بنسب محددة، فعند وجود انحراف في المزيج المحدد والذي يمثل علاقة فنية اقتصادية تقوم الشركة بعملية الاستبدال الممكنة بناء على اسس اقتصادية لبعض المواد التي تدخل في التركيبة بحيث تؤدي نفس الغرض ودون ان يكون هناك أي تاثير جوهري على مواصفات المنتج، وقد يكون السبب في تدخل الشركات الصناعية في هذا النوع من الانحراف ارتفاع اسعار المواد الاولية الداخلة في عملية التصنيع حيث تقوم بزيادة كمية المواد الاولية ذات الاسعار المتدنية مقابل خفض كمية المواد ذات الاسعار المرتفعة بهدف الوصول الى مزيج معياري وبنفس الجودة المطلوبة من جهة وتخفيض التكاليف من جهة اخري، فتدخل الادارة هنا يحقق الرقابة على عناصر الانتاج والبقاء على المستوى المعياري المحدد، وفي حين أن الفقرة رقم (4) والتي تتعلق باهمية استخدام انحرافات "معدل الأجر (wage rate)" لاغراض الرقابة في الشركات الصناعية، وذلك بمتوسط (2.98) بنسبة (59.52%)، وانحراف

معياري(0.81)، مما يدل على ان الشركات الصناعية عينة الدراسة كما تم التوصل الية سـابقا تستخدم معايير الكفاءة القصوى (المثالية) والذي تطلب الشركات بناء عليه مراعاة الدقـة فـي تصنيف العاملين عند حساب المعدلات معيارية لاجورهم، بحيث تتناسب مع مؤهلات وكفـاءة العاملين المستخدمين، بحيث تقوم الشركات بمراقبة ذلك وعند وجود الانحرافات تسعى بالبحث عن اسبابه التي قد تكون ناشئة عن زيادة عدد العاملين عن العدد المطلوب او عدم تناسب كفاءة العاملية مع الاعمال الموكلة اليهم، ومن ثم تحديد الجهة المـسؤولة عـن هـذه النـوع مـن الانحرافات.

وبشكل عام تشير نتائج الجدول رقم (15) إلى أنَّ نسبة متوسط نسبة استخدام انحرافات التكاليف لاغراض الرقابة في الشركات الصناعية الاردنية بلغت بمتوسط (3.76) بنسبة (75.19%)، وهي تقع ضمن الدرجة الاهمية العالية، والذي يعني أنَّ رؤساء اقسام ومحاسبي التكاليف والمديرين الماليين في الشركات الصناعية الاردنية يدركون باهمية تحليل الانحرافات الخاصة بعناصر التكلفة من مواد واجور وتكاليف صناعية غير مباشرة لاغراض الرقابة بهدف معالجة هذه الانحرافات والوصول الى تخفيض التكاليف الى اقصي درجة ممكنه، وأنَّ الانحراف المعياري لجميع الأسئلة جاءت منخفضة (0.49) وهذا يشير إلى تقارب إجابات عينة الدِّراسة وعدم وجود تشتت كبير بين إجاباتهم حول متغيرات الدراسة.

اختبار الفرضيَّة الخامسة:

تنص الفرضية الخامسة على انه "لا يوجد هناك أهمية لاستخدام انحرافات التكـاليف المعيارية لاغراض الرقابة في الشركات الصناعية الاردنية"، ولأغراض اختبار هذه الفرضـية فقد تم استخدام اختبار (t) للعينة المفردة (One Sample T-Test)، ويبين الجدول رقم (16) نتائج هذا الاختبار.

الجدول رقم (17)

اختبار(t) للعينة المفردة لمجال أهمية استخدام انحرافات التكاليف المعيارية لاغراض الرقابة في الشركات الصناعية الاردنية

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (t) المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة الإحصائية Sig
أهمية استخدام انحرافات التكاليف المعيارية لاغراض الرقابة في الشركات الصناعية الاردنية	3.76	0.49	10.130	41	0.000

يبين الجدول السابق نتائج اختبار (t) للفرضية الخامسة لمجال أهمية استخدام انحرافات التكاليف المعيارية لاغراض الرقابة في الشركات الصناعية الاردنية، إذ تشير النتائج أنَّ قيمة (t) كانت ذات دلالة احصائية عند مستوى (1%) وعليه يتم رفض الفرضية الخامسة، ومما يدل على وجود أهمية لاستخدام انحرافات التكاليف المعيارية لاغراض الرقابة في الشركات الصناعية الاردنية.

الجدول رقم (18)

توزيع الشركات عينة الدراسة تبعاً لفترة مراجعة المعايير المستخدمة في نظام التكاليف المعيارية

المتغير	المستوى	التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئوية المجمعة
مراجعة المعايير المستخدمة في نظام التكاليف المعيارية	شهري او ربعي	10	23.8	23.8
	نصف سنوي	16	38.1	61.9
	سنوي	3	7.1	69.0
	بشكل مستمر	13	31.0	100
	المجموع	42	100	

يظهر الجدول رقم (17) توزيع أفراد العينة الدراسة من الشركات الصناعية التي تستخدم انظمة التكاليف المعيارية حسب فترات مراجعة المعايير المستخدمة في نظام التكاليف المعيارية، حيث يبيِّن أنَّ هناك (23.8%) من الشركات عينة الدراسة تقوم بمراجعة المعايير

المستخدمة في انظمة التكاليف المعيارية بشكل شهري او ربع سنوي، وأن هذه المراجعة تساعد الإدارة على مواكبة كل التطورات الحاصلة على التكاليف وتقليل الانحرافات ومعالجتهـا فـي فترات قصيرة، و أنَّ ما نسبته (38.1%) من الشركات عينة الدراسة تقوم بمراجعة المعـايير المستخدمة في انظمة التكاليف المعيارية بشكل نصف سنوي، بينما بلغت نسبة عينة الدِّراسـة التي تراجع المعايير المستخدمة بشكل سنوي ما نـسبته (7.1%)، و نـسبة (31%) تراجـع المعايير بشكل مستمر.

2-الشركات التي لا تستخدم نظام التكاليف المعيارية.

ا- المعوقات التي تحول دون تطبيق نظام التكاليف المعيارية.

تنص الفرضيَّة السادسة على انه "لا يوجد هناك معوقات تحول دون تطبيق نظـام التكـاليف المعيارية في الشركات الصناعية الأردنية".

يُبيّن الجدول رقم (18) المتوسطات الحسابيَّة، والانحرافات المعياريَّة للمعوقـات التـي تحول دون تطبيق نظام التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية الأردنية، مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب أهميتها وفقاً للمتوسطات الحسابية.

يُظهر الجدول أنَّ آراء عينة الدِّراسة والمتعلقة بالمعوقات التي تحول دون تطبيق نظام التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية الاردنية، جاءت متوسطة الأهميَّة تجاه جميع الفقرات باستثناء الفقرات (8، 2) كانت عالية الأهميَّة.

وأشارت النتائج إلى أنَّ أكثر المعوقات أهمية كانت الفقرة رقم (8) والتي تنص على "يوجد في الشركة نظام جيد للرقابة" بمتوسط حسابي (3.74) بنسبة (74.8%)، وهي تقع ضمن درجة المعوقات العاليَّة، وبانحراف معياري (0.86)، ويعزى ذلك إلى ان توفر نظام رقابة جيد يحد من رغبة الادارة في استخدام نظام التكاليف المعيارية لاغراض الرقابة فهذا النظام الجيد يكفيها لتحقي هذا الغرض، كما ان اعتقاد الإدارة أن بإمكانها تحقيق الكفاءة الإنتاجية دون

استخدام نظام التكاليف المعيارية، ومن وجهة اخرى قد تشير هذه النتيجة الى عدم فهم أفراد العينة لأهمية التكاليف المعيارية ويرجع ذلك في الأساس إلى عدم فهمهم للمزايا التي يحققها نظام التكاليف المعيارية لاسيما في مجال تحقيق أعلى مستوى ممكن من الكفاءة في استخدام عناصر الإنتاج وفي مراقبة وتتبع سير العملية الإنتاجية.

وان الفقرة رقم (2) والتي تنص على "اعتماد إدارة الشركة أساليب بديلة للتكاليف المعيارية مثل مؤشر الربح في تقييم الأداء وغيرها من الأساليب" احتلت المرتبة الثانية بوسط حسابي (3.56) بنسبة (71.18%)، وانحراف معياري (0.79)، وقد يدل ذلك على وجود موافقة من قبل الشركات الصناعية عينة الدراسة على استخدام مجموعة من البدائل لنظام التكاليف المعيارية كاستخدام التقديرات المناسبة لتكاليف المواد الخام المتوقع استخدامها في الإنتاج، واستخدام مؤشر الربح في تقييم الأداء الفعلي كبديل مناسب لتطبيق التكاليف المعيارية بالإضافة الى وضع تقديرات مناسبة لتكلفة أجور العمال المتوقع تشغيلهم في فترة قادمة وغيرها من البدائل التي قد تكون مقبولة من للعاملين في ادارات التكاليف لسهولة تطبيقها.

الجدول رقم (19)

مدى أهمية المعوقات التي تحول دون تطبيق نظام التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية الاردنية مرتبة ترتيبا تنازليا حسب الوسط الحسابي لاهميتها

الرتبة	الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة الأهمية
1	8	يوجد في الشركة نظام جيد للرقابة	3.74	0.86	74.80	عالية
2	2	اعتماد إدارة الشركة أساليب بديلة للتكاليف المعيارية مثل مؤشر الربح في تقييم الأداء وغيرها من الأساليب	3.56	0.79	71.18	عالية
3	10	عدم وجود بيانات فعلية منظمة عن التكاليف في الفترات السابقة.	3.47	1.13	69.41	متوسطة
4	7	عدم رغبة الإدارة في إظهار أية انحرافات سالبة للظهور بمظهر حسن أمام الملاك	3.47	1.26	69.41	متوسطة
5	5	نقص الخبرات الضرورية القادرة على إعداد معايير تكلفة دقيقة	3.41	0.86	68.24	متوسطة
6	11	رفض العاملين تقبل فكرة وجود معايير للأداء والتكلفة لا يشجعان على استخدامها	3.35	1.23	67.06	متوسطة
7	4	عدم وجود نمطية في الإنتاج	3.32	1.07	66.47	متوسطة
8	1	لا يوجد قناعة لدى إدارة الشركة بأهمية نظام التكاليف المعيارية	3.29	1.24	65.88	متوسطة
9	3	لا يمكن إخضاع منتجات الشركة لمعايير تكلفة تم وضعها مقدما	3.29	0.97	65.88	متوسطة
10	9	عدم قدرة الإدارة على التحكم في ظروف الإنتاج في فترة الموازنة يحد من اعتمادها على أنظمة التكاليف المعيارية	3.12	0.98	62.35	متوسطة
11	6	عدم قدرة الإدارة على التنبؤ بالظروف التي يمكن أن تحدث في فترة الموازنة يجعل من غير الممكن إعداد معايير أداء وتكلفة بشكل مناسب	3.06	0.89	61.18	متوسطة
		الاتجاه العام	**3.37**	**0.45**	**67.43**	**متوسطة**

أمّا في المرتبة الثالثة من حيث أهمية المعوقات فقد جاءت الفقرة رقم (10) والتي تنص على ان "عدم وجود بيانات فعلية منظمة عن التكاليف في الفترات السابقة" بمتوسط (3.47) أي نسبة (69.4%) وهي تقع ضمن درجة متوسطة الأهمية، وانحراف معياري (1.13)، مما

يجعل من تطبيق نظام التكاليف المعيارية اكثر صعوبة في ظل عدم توفر البيانات التاريخية عن عناصر التكلفة لمنتجات التي تقوم الشركة بانتاجها.

أمّا أقل المعوقات أهميّة من وجهة نظر رؤساء ومحاسبي التكاليف والمدريرين الماليين في الشركات الصناعية الاردنية عينة الدراسة كانت الفقرة رقم (6) والتي تنص على "عدم قدرة الإدارة على التنبؤ بالظروف التي يمكن أن تحدث في فترة الموازنة يجعل من غيـر الممكـن إعداد معايير أداء وتكلفة بشكل مناسب"، وذلك بمتوسط حسابي(3.06) بنسبة (61.18%)، وهي تقع ضمن درجة الأهمية المتوسطة، وانحراف معياري (0.98)، نتيجة التطور التكنولوجي الكبير والذي يمكن الادارة من التنبؤ بالظروف التي يمكن ان تحدث وفي حين أن الفقرة رقم (9) والتي تنص على ان "عدم قدرة الإدارة على التحكم في ظروف الإنتاج في فترة الموازنة يحد من اعتمادها على أنظمة التكاليف المعيارية"، وذلك بمتوسط (3.12) بنسبة (62.35%)، وانحراف معياري(0.98)، ويفسر ذلك بنقص الكفاءات الادارية اللازم لادارة الشركات الصناعية التي لا تستخدم نظام التكاليف المعيارية.

وبشكل عام تشير نتائج الجدول رقم (18) إلى أنّ نسبة متوسط المعوقات التي تحول دون تطبيق نظام التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية الاردنية بمتوسط (3.37) بنسبة (67.4%)، وهي تقع ضمن الدرجة المتوسطة، والذي يعني أنّ رؤساء الاقسام ومحاسبي التكاليف والمديرين الماليين في الشركات الصناعية الاردنية سوف يواجهون معوقات في استخدام نظام التكاليف المعيارية بدلاً من الانظمة التقليدية المستخدمة حالياً، وان المعوقات السابقة تعد اسبابا جوهرية لعدم تطبيق نظام التكاليف المعيارية لهذه الشركات، وأنّ الانحراف المعياري لجميع الأسئلة جاءت منخفضة (0.45) وهذا يشير إلى تقارب إجابات عينة الدّراسة وعدم وجود تشتت كبير بين إجاباتهم حول متغيرات الدراسة.

اختبار الفرضيّة السادسة:

تنص الفرضية السادسة على انه "لا يوجد هناك معوقات تحول دون تطبيق نظام التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية الاردنية"، ولاغراض اختبار هذه الفرضية فقد تم استخدام اختبار (t) للعينة المفردة (One Sample T-Test)، ويبين الجدول رقم (19) نتائج هذا الاختبار.

الجدول رقم (20)

اختبار(t) للعينة المفردة لمجال المعوقات التي تحول دون تطبيق نظام التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية الاردنية

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (t) المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة الإحصائية Sig
المعوقات التي تحول دون تطبيق نظام التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية الاردنية	3.37	0.45	4.870	33	0.000

يبين الجدول السابق نتائج اختبار (t) للفرضية السادسة لمجال المعوقات التي تحول دون تطبيق نظام التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية الاردنية إذ تشير النتائج إلى أنّ رؤساء اقسام التكاليف والمدراء الماليين ومحاسبي التكاليف في الشركات الصناعية الاردنية عينة الدراسة يدركون بان هناك معوقات تحول دون تطبيق نظام التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية الاردنية، بمتوسط حسابي بلغ (3.37) أي بنسبة (67.43%)، وذات دلالة احصائية عند مستوى (1%) وهذا يدل على وجود معوقات تحول دون تطبيق نظام التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية الاردنية وبدرجة متوسطة وعليه يتمّ رفض الفرضية السادسة.

تحليل ومناقشة نتائج اختبار الفرضيّة السابعة:

الفرضية السابعة : لا توجد هناك فروقات ذات دلالة إحصائية في إجابات عينة الدراسة حــول مستوى التكاليف المعيارية كأداة رقابة وتخطيط في الشركات الـصناعية الاردنيــة، تعزى للمتغيرات الديموغرافية التالية: العمر، والمؤهل العلمي، عدد سنوات الخبــرة، والمسمي الوظيفي.

بهدف اختبار هذه الفرضية تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجالات الدراسة: اهمية استخدام نظام التكاليف المعيارية لاغراض الرقابة والتخطيط، والطرق المستخدمة لوضع معايير المواد المباشرة والعمالة، وانواع المعايير المستخدمة في نظام التكاليف المعيارية، والطرق المستخدمة لتحديد الانحرافات الواجب تحليلها والبحث عن اسبابها، واهمية استخدام انحرافات التكاليف المعيارية لاغراض الرقابة تبعاً للمتغيرات الديموغرافية، كما تم استخدام تحليل التباين المتعدد Multivariate Analysis of Variance (MANOVA) والجدول رقم (20) يوضح ذلك:

الجدول (21)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجالات الدراسة تبعاً للمتغيرات الديمغرافية

المتغير	المستوى	اهمية استخدام نظام التكاليف المعيارية لاغراض الرقابه والتخطيط		الطرق المستخدمه لوضع معايير المواد المباشرة والعمالة		انواع المعايير المستخدمة في نظام التكاليف المعيارية		الطرق المستخدمه لتحديد الانحرافات		اهمية استخدام انحرافات التكاليف المعيارية	
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
العمر	أقل من 25 سنة	3.20	0.00	3.75	0.00	4.00	0.00	3.00	0.00	4.10	0.00
	من 25 الى 35 سنة	3.70	0.26	2.40	0.49	2.87	0.53	3.60	0.47	3.78	0.42
	من 36 الى 46 سنة	3.45	0.59	2.52	0.78	2.91	0.42	3.00	0.97	4.05	0.41
	اكثر من 46 سنة	3.89	0.52	2.57	0.72	3.18	0.49	3.58	0.52	3.54	0.49
المؤهل العلمي	بكالوريوس	3.78	0.51	2.71	0.70	3.19	0.56	3.48	0.73	3.77	0.52
	ماجستير	3.55	0.49	2.23	0.68	2.82	0.23	3.27	0.53	3.78	0.39
	دكتوراة	3.00	0.00	2.25	0.00	2.33	0.00	2.67	0.00	3.30	0.00
عدد سنوات الخبرة	اقل من 3 سنوات	3.25	0.00	3.75	0.00	4.00	0.00	3.00	0.00	4.10	0.00
	من 3 الى 6 سنوات	3.78	0.26	2.33	0.48	2.89	0.58	3.85	0.47	3.66	0.25
	من 7 – 10 سنوات	3.20	0.20	2.05	0.39	2.87	0.36	3.27	0.47	3.76	0.32
	اكثر من 10 سنوات	3.95	0.53	2.81	0.72	3.16	0.49	3.32	0.81	3.77	0.63
المسمي الوظيفي	رئيس قسم تكاليف	3.25	0.35	2.88	0.88	2.67	0.47	3.00	0.47	3.30	0.00
	محاسب تكاليف	3.65	0.47	2.55	0.68	3.03	0.48	3.45	0.58	3.80	0.38
	اخرى	4.17	0.58	2.58	0.94	3.44	0.66	3.28	1.22	3.67	0.92

يُبيّن الجدول رقم (21) تطبيق تحليل التباين المتعدد(MANOVA) لمجال اهمية استخدام نظام التكاليف المعيارية لاغراض الرقابة والتخطيط تبعاً للمتغيرات الديموغرافية.

الجدول (22)

نتائج تطبيق تحليل التباين المتعدد على مجال اهمية استخدام نظام التكاليف المعيارية لاغراض الرقابة والتخطيط

المتغير	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	الدلالة الإحصائية
العمر	0.579	2	0.290	2.053	0.145
المؤهل العلمي	0.072	2	0.036	0.254	0.777
سنوات الخبرة	2.663	2	1.332	9.438	0.001
المسمي الوظيفي	0.371	2	0.185	1.314	0.283
الخطأ	4.515	32	0.141		
المجموع	8.748	41			

يظهر الجدول رقم (21) ما يلي:

1. عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات رؤساء الاقسام ومحاسبي التكاليف والمدراء الماليين في الشركات الصناعية الاردنية عينة الدراسة حول اهمية استخدام نظام التكاليف المعيارية لاغراض الرقابة والتخطيط تعزى لمتغير العمر، المؤهل العلمي، والمسمى الوظيفي. اذ لم يكن لقيمة (F) اية دلاله احصائية فقد بلغت (2.053) وبمستوى دلالة بلغ (0.145) بالنسبة للعمر، في حين بلغت (0.254) وبمستوى دلالة بلغ (0.777) بالنسبة للمؤهل العلمي، وبلغت (1.314) وبمستوى دلالة بلغ (0.283) بالنسبة للمسمي الوظيفي.

2. وجود فروقات ذات دلالة احصائية بين إجابات رؤساء الاقسام ومحاسبي التكاليف والمدراء الماليين في الشركات الصناعية الاردنية عينة الدراسة حول اهمية استخدام نظام التكاليف المعيارية لاغراض الرقابة والتخطيط تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة حيث كانت قيمة (F) (9.438)، وهي قيمة دالة إحصائياً.

الجدول رقم (23)

نتائج تطبيق تحليل التباين المتعدد على مجال الطرق المستخدمة لوضع معايير المواد المباشرة والعمالة في الشركات الصناعية الاردنية تبعاً للمتغيرات الديموغرافية

المتغير	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	الدلالة الإحصائية
العمر	0.977	2	0.488	1.514	0.235
المؤهل العلمي	2.162	2	1.081	3.352	0.058
سنوات الخبرة	3.347	2	1.673	5.188	0.011
المسمي الوظيفي	1.308	2	0.654	2.028	0.148
الخطأ	10.321	32	0.323		
المجموع	20.661	41			

يظهر الجدول رقم (22) ما يلي:

1. عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات رؤساء الاقسام ومحاسبي التكاليف والمدراء الماليين في الشركات الصناعية الاردنية عينة الدراسة حول الطرق المستخدمة لوضع معايير المواد المباشرة والعمالة في الشركات الصناعية الاردنية تعزى لمتغير العمر، والمؤهل العلمي، والمسمى الوظيفي.اذ لم يكن لقيمة (F) اية دلاله احصائية فقد بلغت (1.514) وبمستوى دلالة بلغ (0.235) بالنسبة للعمر، وبلغت (3.352) بمستوى (0.058) بالنسبة للمؤهل العلمي، في حين بلغت (2.028) وبمستوى دلالة بلغ (0.148) للمسمي الوظيفي.
2. وجود فروقات ذات دلالة احصائية بين إجابات رؤساء الاقسام ومحاسبي التكاليف والمدراء الماليين في الشركات الصناعية الاردنية عينة الدراسة حول الطرق المستخدمة لوضع معايير المواد المباشرة والعمالة في الشركات الصناعية الاردنية تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة حيث كانت قيمة (F) (5.188)، وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى (0.011)

الجدول رقم (24)

نتائج تطبيق تحليل التباين المتعدد على مجال انواع المعايير المستخدمة في نظام التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية تبعاً للمتغيرات الديموغرافية

المتغير	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	الدلالة الإحصائية
العمر	0.293	2	0.147	0.766	0.473
المؤهل العلمي	1.235	2	0.618	3.226	0.053
سنوات الخبرة	0.009	2	0.004	0.823	0.978
المسمي الوظيفي	0.530	2	0.265	1.384	0.265
الخطأ	6.126	32	0.191		
المجموع	11.230	41			

وتُظهر النتائج في الجدول رقم (23) عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات رؤساء الاقسام ومحاسبي التكاليف والمدراء الماليين في الشركات الصناعية الاردنية عينة الدراسة حول انواع المعايير المستخدمة في نظام التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية تعزى لمتغير العمر، المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة، والمسمى الوظيفي، اذ لم يكن لقيمة (F) اية دلالة احصائية مما يشير إلى عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات عينة الدراسة حول انواع المعايير المستخدمة في نظام التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية تعزى للمتغيرات الديموغرافية.

اما تطبيق تحليل التباين المتعدد(MANOVA) لمجال الطرق المستخدمة لتحديد الانحرافات الواجب تحليلها والبحث عن اسبابها تبعاً للمتغيرات الديموغرافية.

الجدول رقم (25)

نتائج تطبيق تحليل التباين المتعدد على مجال الطرق المستخدمة لتحديد الانحرافات الواجب تحليلها والبحث عن اسبابها تبعاً للمتغيرات الديموغرافية

المتغير	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	الدلالة الإحصائية
العمر	3.951	2	1.976	5.141	0.012
المؤهل العلمي	0.102	2	0.051	0.133	0.876
سنوات الخبرة	3.098	2	1.549	4.030	0.027
المسمي الوظيفي	0.203	2	0.101	0.263	0.770
الخطأ	12.297	32	0.384		
المجموع	19.230	41			

يظهر الجدول رقم (24) ما يلي:

1. عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات رؤساء الاقسام ومحاسبي التكاليف والمدراء الماليين في الشركات الصناعية الاردنية عينة الدراسة حول الطرق المستخدمة لتحديد الانحرافات الواجب تحليلها والبحث عن اسبابها تعزى لمتغير والمؤهل العلمي،

والمسمى الوظيفي. اذ لم يكن لقيمة (F) اية دلاله احصائية فقد بلغت (0.133) وبمستوى دلالة بلغ (0.876) بالنسبة للمؤهل العلمي، وبلغت (0.263) بمستوى (0.770) بالنسبة للمسمي الوظيفي.

2. وجود فروقات ذات دلالة احصائية بين إجابات رؤساء الاقسام ومحاسبي التكاليف والمدراء الماليين في الشركات الصناعية الاردنية عينة الدراسة حول الطرق المستخدمة لتحديد الانحرافات الواجب تحليلها والبحث عن اسبابها تعزى لمتغير العمر حيث كانت قيمة (F) (5.141)، وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى (0.05)، حيث بلغ مستوى الدلالة (0.012) وجود فروقات ذات دلالة احصائية بين إجابات رؤساء الاقسام ومحاسبي التكاليف والمدراء الماليين في الشركات الصناعية الاردنية عينة الدراسة حول الطرق المستخدمة لتحديد الانحرافات الواجب تحليلها والبحث عن اسبابها تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة حيث كانت قيمة (F) (4.030)، وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى (1%) حيث بلغت (0.027)

الجدول رقم (26)

نتائج تطبيق تحليل التباين المتعدد على مجال اهمية استخدام انحرافات التكاليف المعيارية لاغراض الرقابة في الشركات الصناعية الاردنية تبعاً للمتغيرات الديموغرافية

المتغير	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	الدلالة الإحصائية
العمر	3.375	2	1.687	10.379	0.000
المؤهل العلمي	0.451	2	0.226	1.388	0.264
سنوات الخبرة	1.666	2	0.833	5.123	0.012
المسمي الوظيفي	0.283	2	0.141	0.870	0.429
الخطأ	5.203	32	0.163		
المجموع	9.681	41			

يظهر الجدول رقم (25) ما يلي:

1. عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات رؤساء الاقسام ومحاسبي التكاليف والمدراء الماليين في الشركات الصناعية الاردنية عينة الدراسة حول اهمية استخدام انحرافات التكاليف المعيارية لاغراض الرقابة في الشركات الصناعية الاردنية تعزى لمتغير والمؤهل العلمي، والمسمى الوظيفي.اذ لم يكن لقيمة (F) اية دلاله احصائية فقد بلغت (1.388) وبمستوى دلالة بلغ (0.264) بالنسبة للمؤهل العلمي، وبلغت (0.870) بمستوى (0.429) بالنسبة للمسمي الوظيفي.
2. وجود فروقات ذات دلالة احصائية بين إجابات رؤساء الاقسام ومحاسبي التكاليف والمدراء الماليين في الشركات الصناعية الاردنية عينة الدراسة حول اهمية استخدام انحرافات التكاليف المعيارية لاغراض الرقابة في الشركات الصناعية الاردنية تعزى لمتغير العمر حيث كانت قيمة (F) (10.379)، وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى (0.01)، حيث بلغ مستوى الدلالة (0.000).
3. وجود فروقات ذات دلالة احصائية بين إجابات رؤساء الاقسام ومحاسبي التكاليف والمدراء الماليين في الشركات الصناعية الاردنية عينة الدراسة حول اهمية استخدام انحرافات التكاليف المعيارية لاغراض الرقابة في الشركات الصناعية الاردنية تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة حيث كانت قيمة (F) (5.123)، وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى (1%) حيث بلغت

الفصل السادس

النتائج

الاستنتاجات

التوصيات

النتائج والاستنتاجات والتوصيات

مقدمة:

بعد تحليل البيانات التي تم الحصول عليها حول عينة الدراسة في الفصل السابق، يأتي هذا الفصل ليوضح أهم النتائج التي تم الحصول عليها بناءً على نتائج التحليل، إضافة إلى عرض بعض التوصيات التي يرى بانها تفيد بعض الاطراف المعنية.

أولاً: النتائج:

من خلال تحليل واختبار ومناقشة فرضيات الدراسة توصلت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

أ – بالنسبة للشركات التي تطبق نظام التكاليف المعيارية:

1- ان 55.3%من الشركات الصناعية الاردنية تطبق نظام التكاليف المعيارية بشكل جيد وان هذا النظام قادر على توفير المعلومات اللازمة لعمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وتقييم الاداء.

2- ان الشركات التي تطبق نظام التكاليف المعيارية لديها طرق مستخدمة لوضع معايير المواد المباشرة والعمالة مثل الطرق الهندسية والطرق المبنية على التجارب والطرق التي تعتمد على دراسات تقنيات العمل والتي تعتمد على متوسط الاستخدام التاريخي، وتستخدم انواع معايير معينة في نظام التكاليف المعيارية الخاص بها مثل معايير المثالية والواقعية والتاريخية، ولديها طرق أو مؤشرات تساعدها في تحديد الانحرافات الواجب تحليلها والبحث عن اسبابها.

3- أنَّ هناك (23.8%) من الشركات عينة الدراسة تقوم بمراجعة المعايير المستخدمة في انظمة التكاليف المعيارية بشكل شهري او ربع سنوي، وأن هذه المراجعة تساعد الإدارة

على مواكبة كل التطورات الحاصلة على التكاليف وتقليل الانحرافات ومعالجتها في فترات قصيرة، وأنّ ما نسبته (38.1%) من الشركات عينة الدراسة تقوم بمراجعة المعايير المستخدمة في انظمة التكاليف المعيارية بشكل نصف سنوي، بينما بلغت نسبة عينة الدّراسة التي تراجع المعايير المستخدمة بشكل سنوي ما نسبته (7.1%)، و نسبة (31%) تراجع المعايير بشكل مستمر.

ب-اما بالنسبة للشركات التي لا تطبق نظام التكاليف المعيارية :

- بلغت نسبة الشركات التي لاتطبق نظام التكاليف المعيارية 44.7%

وقد تبين ان اهم المعوقات التي تواجه هذه الشركات فيما يتعلق بنظام التكاليف المعيارية ما يلي :

1- وجود نظام رقابة جيد في هذه الشركات يحد من رغبتها في استخدام نظام التكاليف المعيارية لاغراض الرقابة.

2- اعتماد ادارة الشركة اساليب بديلة للتكالف المعيارية مثل مؤشر الربح في تقييم الاداء.

3- عدم وجود بيانات منتظمة عن التكاليف الفعلية يجعل من عملية إعداد وتنفيذ نظام التكاليف امر في غاية التعقيد.

4- نقص الكفاءات الإدارية والفنية العاملة في تلك الشركات والأسلوب الذي تدار به من العوامل الرئيسة في عدم قدرتها على إعداد وتطبيق نظام التكاليف المعيارية.

5- رفض العاملين تقبل فكرة وجود معايير للاداء والتكلفة.

الاستنتاجات

1. أن ما يقارب 55.3% من الشركات الصناعية الاردنية تستخدم التكاليف المعيارية.
2. أن الشركات الصناعية الأردنية بحاجة إلى توعية بأهمية التكاليف المعيارية.
3. أن من أهم المعوقات التي تحول دون استخدام التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية الأردنية.

أ- وجود نظام رقابة جيد في تلك الشركات.

ب- اعتماد إدارة الشركة أساليب بديلة للتكاليف المعيارية.

ج- نقص الكفاءات الإدارية والفنية العاملة في الشركات الصناعية الأردنية.

د- رفض العاملين تقبل فكرة وجود معايير للأداء والتكلفة.

ثانيا: التوصيات

بناء على النتائج التي تم التوصل اليها توصي الدراسة :

1. بضرورة استخدام نظام التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية الاردنية وبأن وجود نظام رقابة جيد في هذه الشركات لا يغنيها عن استخدام نظام التكاليف المعيارية.
2. بضرورة استخدام الشركات الصناعية الاردنية نظام التكاليف المعيارية لاغراض تقييم الاداء وان كانت تستخدم طرق بديلة مثل مؤشر الربح
3. الاهتمام بالعنصر البشري من حيث التعليم والتدريب المستمر.
4. تشجيع العاملين على تقبل فكرة وجود المعايرة للاداء والتكلفة وذلك بمكافأتهم
5. ضرورة توعية الشركات الصناعية الاردنية بأهمية نظام التكاليف المعيارية.
6. اجراء المزيد من البحوث والدراسات المتعلقة بالموضوع والمشاركة في المؤتمرات والندوات التي تتناول انظمة التكاليف المعيارية سواء المحلية او الدولية ومحاولة الاستفادة منها.

قائمة المراجع

المراجع العربية.

- أبو معيلق، عبدا لله جميل عبدا لله ،**التكاليف المعيارية كأداة تخطيط ورقابة في الشركات الصناعية -دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في قطاع غزة**، رسالة ماجستير– الجامعة الإسلامية– غزة–2005
- الحدرب، زهير ووديان، لؤي، **محاسبة التكاليف**، دار البداية ناشرون وموزعون، 2010
- الجمال، رشيد ونور الدين، ناصر، **ادارة التكلفة لاغاض القياس والتخطيط والرقابة**، الدار الجامعية، 2005
- جمعة، احمد، **محاسبة التكاليف المعيارية (التصميم – الرقابة – محاسبة المسؤولية)**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011
- جمعة، إسماعيل و محرم، زينات، **محاسبة التكاليف في مجالات التخطيط والرقابة**، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008
- شقر، عامر، **محاسبة التكاليف الصناعية**، دار البداية ناشرون وموزعون، 2010
- صالح، مصطفى محمد ،**الرقابة على التكاليف باستخدام التكاليف المعيارية – دراسة تطبيقية على الشركات التابعة لقطاع الصناعات الإستراتيجية**. رسالة ماجستير–جامعة قاريونس –بنغازي–ليبيا 1994

- الشوشة، علاء الدين الطاهر، **الرقابة على التكاليف بأسخدام التكاليف المعيارية – دراسة تحليلية في مجمع ابي كماش الصناعي**، جامعة ام درمان الاسلامية، رسالة ماجستير جمهورية السودان، 2005
- العشماوي، محمد، **محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث**، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2011
- العلاوين، امجد عبد الفتاح، **تقييم نظم الموازنات التقديرية في الشركات الصناعية الأردنية**، رسالة ماجستير، جامعة ال البيت، 2000
- فخر، نواف والدليمي، خليل، **محاسبة التكاليف الصناعية**، الدار العلمية للنشر والتوزيع، ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2002
- كراجة، عبد الحليم، **محاسبة التكاليف**، دار الامل للنشر والتوزيع، 2001
- كحالة، جبرائيل وحنان، رضوان، **محاسبة التكاليف المعيارية رقابة واثبات**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2006
- الكسار، طلال والبياتي، محمود، **محاسبة التكاليف قياس،تخطيط،ورقابة**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، 2010
- الربيعي، كمال والساقي، سعدون، **محاسبة التكاليف الصناعية منهاج علمي وعملي**، اثراء للنشر والتوزيع، 2008
- نزال، رمزي نعيم، **مدى استخدام نظم تكاليف محاسبية متكاملة لتعزيز الأداء والربحية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية**، 2005، رسالة ماجستير، جامعة اليرموك
- وديان، لؤي، محمد –**محاسبة التكاليف المعيارية تكاليف (2)**، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، 2011.

المراجع الأجنبية :

- Horngren, 2006" ***Cost Accounting: A Managerial Emphasis"***, New jersey, Prentice Hall.
- Hillton ،Ronald W.2008. ***Managerial Accounting: Creating Value in Dynamic Business Environment.*** 7th edition.McGraw Hill Companies ،New yourk.

- Guilding Chrise Lamminmaki Dawne & Drury Colin, **"Budgeting and Standard Costing Practices in New Zealand and the United Kingdom"** The International Journal of Accounting Volume 33 Issue 5, 1998 PP. 569-588.
- Maliah Sulaiman , Nik Nazli Nik Ahmad, Norhyati Mohd Alwi (2005) " **Is Standard Costing Obsolete ? Empirical Evidence from Malaysia** " Managerial Auditing Journal , Vol , 20 Iss : 2, pp. 109-124.
- Morelli, Beata & Wiberg, Carl-Joachim, **The Standard Costing System At SKF, A Case Study Of A Swedish Manufacturing Company**, Master Thesis No 2002:4- Graduate Business School, School of Economics and Commercial Law, G.teborg University, 9 December 2002.
- Sekaran, Uma, **"Research Method for Business : A skill Building Approach,** "4th Edition, John Wiley and sons Imc. , New York, 2003.
- Thukaram, R. 2004 ***Cost Accounting and Financial Management.*** New-Age, S.I.

الملحق (1)

إستبانة الدراسة

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة اليرموك

كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

قسم المحاسبة

الأخ المجيب.. ...الأخت المجيبة (المسؤول عن محاسبة التكاليف بغض النظر عن مسماه الوظيفي)

تحية طيبة وبعد.. .....

يسعدنا أن تكونوا ضمن عينة الدراسة والتي تجريها الباحثة بعنوان " التكاليف المعيارية كأداة رقابة وتخطيط في الشركات الصناعية الأردنية ".

إن تعاونكم في تقديم المعلومات المطلوبة منكم وإجابتكم عن أسئلة هذه الاستبانة بكل دقة وموضوعية سيسهم في تحقيق أهداف هذه الدراسة والخروج بنتائج أفضل علما بأن المعلومات التي ستدلون بها ستعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم حسن تعاونكم..

الباحثة

فاطمة قزاقزة

المشرف

أ. د : تركي الحمود

القسم الأول: الخصائص الديموغرافية للمجيبين

الرجاء وضع إشارة √ أمام الإجابة المناسبة:

1) العمر:

( ) اقل من 25 سنة. ( ) 25 سنة – 35 سنة.

( )36 سنة - 46 سنة. ( ) أكثر من 46 سنة.

2) المؤهل العلمي:

( ) دبلوم متوسط ( ) بكالوريوس

( ) ماجستير ( ) دكتوراه

( ) أخرى(الرجاء ذكرها) ....

3) عدد سنوات الخبرة:

( ) اقل من 3 سنوات ( ) من 3- 6 سنوات

( ) من 7 – 10 سنوات ( ) أكثر من 10 سنوات

4) المسمى الوظيفي :

( ) رئيس قسم التكاليف ( ) محاسب تكاليف

( ) أخرى (يرجى ذكرها). ....

القسم الثاني :أسئلة الاستبانة

أولا :- هل تستخدم شركتكم نظام التكاليف المعيارية ؟

☐ نعم ☐ لا

إذا كانت الإجابة " لا " فأرجو الانتقال إلى الصفحة الخامسة للإجابة على الجزء المتعلق بالمعوقات

ثانيا :

أ- ما هي برأيكم درجة أهمية استخدام نظام التكاليف المعيارية للإغراض التالية :

الرقم	الفقرة	كبيرة جدا	كبيرة	متوسطة	قليلة	معدومة
1	مراقبة التكاليف وتقييم الأداء					
2	احتساب تكلفة المخزون					
3	حساب تكلفة المنتج لأغراض اتخاذ القرار					
4	للمساعدة في التخطيط وإعداد الموازنات					

ب- الطرق المستخدمة في شركتكم لوضع معايير المواد المباشرة والاجور المباشرة

الرقم	الفقرة	دائما	غالبا	أحيانا	نادرا	لا تستخدم
5	معايير تعتمد على الطرق الهندسية (standards based on design / (engineering studies					
6	معايير مبنية على التجربة (observations based on trial runs)					
7	معايير تعتمد على دراسات تقنيات العمل (work study techniques)					
8	معايير تعتمد على متوسط الاستخدام التاريخي (average of historic (usage					

ج – أنواع المعايير المستخدمة في نظام التكاليف المعيارية الخاص بشركتكم ؟

الرقم	الفقرة	دائما	غالبا	أحيانا	نادرا	لا تستخدم
9	معايير الكفاءة القصوى (المثالية) (maximum efficiency standards)					
10	معايير يمكن التوصل إليها ولكن بصعوبة (واقعية) (achievable but difficult to attain)					
11	معدل معايير الأداء السابقة (تاريخية) (average past performance standards)					

هل هناك معايير أخرى مستخدمة في شركتكم ؟ يرجى ذكرها

1-

2-

د- الطرق المستخدمة لتحديد الانحرافات الواجب تحليلها والبحث عن اسبابها :

الرقم	الفقرة	دائما	غالبا	أحيانا	نادرا	لا تستخدم
12	بناء على طلب الإدارة (لا يوجد طريقة رسمية) (decisions based on managerial judgment)					
13	إذا تجاوزت القيمة المالية للانحراف مبلغ محدد (where the variance exceeds a specific monetary amount)					
14	إذا تجاوز مقدار الانحراف نسبة محددة من المعيار (where the variance exceeds a given percentage of standards)					

هل هناك طرق أخرى لتحديد الانحرافات الواجب تحليلها ولبحث عن أسبابها ؟ يرجى ذكرها

1-

2-

هـ – مدى أهمية استخدام كل من انحرافات التكاليف التالية لأغراض الرقابة في مؤسستكم :

الرقم	الفقرة	كبيرة جدا	كبيرة	متوسطة	قليلة	معدومة
15	سعر المواد (material price)					
16	كمية المواد المستعملة (material usage)					
17	مزيج المواد (material mix)					
18	معدل الأجر (wage rate)					
19	كفاء العمالة (labor efficiency)					
20	كفاء التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة (variable overhead efficiency)					
21	حجم التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة (fixed overhead volume)					
22	كفاءة التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة (fixed overhead volume efficiency)					
23	حجم المبيعات (sales volume)					
24	سعر البيع (sales price)					

هل هناك انحرافات أخرى يتم استعمالها ؟ يرجى ذكرها

-1

-2

-25 يتم مراجعة المعايير بشكل :-

O شهري أو ربعي **O نصف سنوي**

O سنوي **O بشكل مستمر (باستمرار)**

O عندما تشير الانحرافات إلى أن المعايير قد تغيرت

ثالثا: ماهي درجة أهمية المعوقات التالية التي تحول دون تطبيق طريقة التكاليف المعيارية في شركتكم :

الرقم	الفقرة	كبيرة جدا	كبيرة	متوسطة	قليلة	معدومة
26	لا يوجد قناعة لدى إدارة الشركة بأهمية نظام التكاليف المعيارية					
27	اعتماد إدارة الشركة أساليب بديلة للتكاليف المعيارية مثل مؤشر الربح في تقييم الأداء وغيرها من الأساليب					
28	لا يمكن إخضاع منتجات الشركة لمعايير تكلفة تم وضعها مقدما					
29	عدم وجود نمطية في الإنتاج					
30	نقص الخبرات الضرورية القادرة على إعداد معايير تكلفة دقيقة					
31	عدم قدرة الإدارة على التنبؤ بالظروف التي يمكن أن تحدث في فترة الموازنة يجعل من غير الممكن إعداد معايير أداء وتكلفة بشكل مناسب					
32	عدم رغبة الإدارة في إظهار أية انحرافات سالبة للظهور بمظهر حسن أمام الملاك					
33	يوجد في الشركة نظام جيد للرقابة					
34	عدم قدرة الإدارة على التحكم في ظروف الإنتاج في فترة الموازنة يحد من اعتمادها على أنظمة التكاليف المعيارية					

Abstract

Fatimah, Ibrahim, Al Qasaqseh,The Standard Costing as a Tool for Control and Planning in the Jordanian Industrial Companies, ", master thesis in Yarmouk University,2012.

Supervisor:

Prof.. Turky Al Hmoud

This study aims to identify the extent of use of the standard cost system as a tool of control and planning in the Jordanian industrial companies and obstacles facing the Jordanian industrial companies, which may prevent the application of the standard cost system.

For the purpose of achieving the objectives of the study, The study was applied to the population of who work in the Jordanian Industrial Company of Sahab Industry Area for the year of 2012 which it is about (300) company for many different category,. To accomplish the study objectives It uses a questionnaire to extract the primary data to test the

Using aset of Statistical Package for Social Sciences(SPSS) tecqhniques,

the results show that: